

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

Non Profit Law Yearbook 2016/2017

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

Non Profit Law Yearbook 2016/2017

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Birgit Weitemeyer · Rainer Hüttemann
Peter Rawert · Karsten Schmidt

Schriftleitung

Dr. Emily Plate-Godeffroy
Julia Theele

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Herausgeber:

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt

1. Auflage 2017

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Hamburg

ISBN: 978-3-86381-096-2

Diese Publikation wird gefördert durch die **Robert Bosch Stiftung**.

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER



Vorwort

Das Non Profit Law Yearbook 2016/2017 versammelt erneut eine Reihe von Vorträgen, die auf den Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 11. und 12. November 2016 an der Bucerius Law School gehalten worden sind. Im ersten Beitrag, der Schriftfassung der Hamburger Rede zur Eröffnung der Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts 2016, widmet sich *Frank Adloff* dem „Homo donator: Geben zwischen Hierarchie und Solidarität“. *Adloff* hinterfragt die soziologischen Wirkungen der Gabe auf der Grundlage der Überlegungen des Soziologen und Ethnologen *Marcel Mauss* und macht Stiftungen darauf aufmerksam, dass eine einseitige Förderbeziehung zu vermeiden ist und Stiftungen eher die beziehungsstiftende Wirkung von Gaben nutzen sollten.

Jörn Block und *Florian Hosseini* stellen die Ergebnisse verschiedener Studien dar, die „Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen: Auswirkungen auf die Unternehmensperformance“ untersucht haben und zu dem Ergebnis gelangten, dass Unternehmen in der Trägerschaft von Stiftungen trotz der gegenläufigen Interessen der Trägerstiftung und unterschiedlicher Gruppen von Stakeholdern finanziell nicht schlechter abschneiden als andere Unternehmen.

Im zivilrechtlichen Teil nimmt *Dirk Schauer* auf der Grundlage seiner Dissertation umfassend „Zum Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe ‘Stiftungsrecht’ betreffend die Zulegung und Zusammenlegung von rechtsfähigen Stiftungen“ Stellung und entwickelt einen eigenen, umfangreicheren Gesetzesentwurf, der dem Gläubigerschutz stärker Rechnung trägt.

Mit *Matthias Uhl* und *Benjamin Momberger* stellen die beiden im Jahr 2016 ausgezeichneten Preisträger des W. Rainer Walz-Preises für eine herausragende wissenschaftliche Arbeit auf dem Gebiet des Non-Profit-Rechts ihre Forschungsergebnisse vor. *Uhl* beleuchtet die „Perspektiven und Grenzen von Stiftungsk Kooperationen aus rechtlicher Sicht“ und stellt dabei heraus, dass das geltende Stiftungsrecht dem verbandsmäßigen

Zusammenschluss von Stiftungen in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Recht nicht entgegensteht, aber besondere Treuepflichten bestehen. *Momberger* macht in seinem Beitrag „Neue rechtliche Rahmenbedingungen für Social Entrepreneurs erforderlich?“ auf neue Rechtsformen und rechtliche Rahmenbedingungen für wirtschaftlich tätige, sozial ausgerichtete Unternehmen in den USA, in England, Belgien und Italien aufmerksam, die früher als Deutschland dem sich entwickelnden „Vierten Sektors“ zwischen Unternehmen des Zweiten Sektors (neben dem Staat als Ersten Sektor) und den gemeinnützigen Organisationen des Dritten Sektors Rechnung getragen haben.

Harald Bott bietet im steuerrechtlichen Teil eine Bestandsaufnahme über die aktuelle steuerliche Bewältigung der Flüchtlingsproblematik im Rahmen von „Kooperationen zwischen Non-Profit-Organisationen und der öffentlichen Hand im ländlichen Raum und zur Aufnahme und Integration von Flüchtlingen und die Bedeutung des § 2b UStG“.

Aus dem von Markus Achatz, Stephan Schauhoff und Birgit Weitemeyer geleiteten Forschungsprojekt „Umsatzsteuer für den Nonprofitsektor“ berichtet *Caroline Heber* über den von ihr verantworteten praktisch wichtigen Abschnitt zu „Spenden und Sponsoring im Mehrwertsteuerrecht“ und entwickelt eine Lösung, die dem nationalen Umsatzsteuerrecht ebenso Rechnung trägt wie der europarechtlichen Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Im internationalen Teil des Bandes präsentieren *Niek Zaman*, *Cees de Groot* und *Martijn van Steensel* in ihrem Beitrag „Foundations in the Netherlands: present and proposed legislation and their role in the economy“ die im Gegensatz zum deutschen Recht sehr flexibel einsetzbare Stiftung niederländischen Rechts und die hierzu geschaffenen Spezialvorschriften für deren Einsatz im semi-öffentlichen Wohlfahrtsbereich.

Schließlich geben *Nils Krause* und *Florian Haase* in ihrem Report „Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2016 in Deutschland“, zuverlässig wie gewohnt, einen Überblick zu den wichtigsten rechtlichen Entwicklungen im Dritten Sektor.

Für die wertvolle Mitarbeit an dem diesjährigen Non Profit Law Yearbook haben die Herausgeber den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg zu danken, so für die umsichtige Schriftleitung Frau Dr. *Emily Plate-Godeffroy* und Frau *Julia Theele*, für die sorgfältige Erstellung der Bibliographie des Jahres 2016 zum Non-Profit-Recht Herrn *Philipp Heller* sowie für die zügige Übersetzung mehrerer Summaries und des Vorworts Frau *Rosalind Kessler*.

Hamburg, im Juni 2017

Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Foreword

Once again the Non Profit Law Yearbook 2016/2017 collates a number of lectures held at the *Hamburger Tage* Conference on the law of foundations and non-profit law at the Bucerius Law School on 11 and 12 November 2016. In the first contribution, the written version of the *Hamburger Rede*, the speech held to open the *Hamburger Tage* Conference on the law of foundations and non-profit law 2016, *Frank Adloff* addresses the “Homo donator: Geben zwischen Hierarchie und Solidarität” (Homo donator: Giving between hierarchy and solidarity). *Adloff* looks into the sociological effects of giving, on the basis of the reflections made by the sociologist and ethnologist *Marcel Mauss*, drawing the foundations’ attention to the fact that a one-sided support relationship should be avoided and that foundations should rather employ the relationship-engendering effect of gifts.

Jörn Block and *Florian Hosseini* present the results of diverse studies investigating “Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen: Auswirkungen auf die Unternehmensperformance” (Foundation-owned firms as hybrid organizations: Impacts on corporate performance) and conclude that the financial performance of companies owned by foundations is no poorer than that of other enterprises, despite the conflicting interests of the foundation owning the firm and different groups of stakeholders.

In the public law section *Dirk Schauer* provides a comprehensive opinion in “Zum Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe ‘Stiftungsrecht’ betreffend die Zulegung und Zusammenlegung von rechtsfähigen Stiftungen” (The report of the working group of the Federation and Federal States on foundation law relating to the amalgamation and merger of foundations with legal capacity) on the basis of his dissertation and evolves his own more extensive draft act which takes greater account of the protection of creditors.

Matthias Uhl and *Benjamin Momberger*, the two winners of the W. Rainer Walz-Prize in 2016 for their outstanding academic work in the field of

nonprofit law, present the results of their research. *Uhl* illustrates the “Perspektiven und Grenzen von Stiftungsk Kooperationen aus rechtlicher Sicht” (Perspectives and limitations of cooperation by foundations from a legal perspective) establishing that current foundation law does not oppose an association of foundations akin to a society in the form of a partnership under the German Civil Code (GbR), but that there are special fiduciary duties. In his contribution “Neue rechtliche Rahmenbedingungen für Social Entrepreneurs erforderlich?” (Are new legal frameworks required for social entrepreneurs?) *Momberger* draws attention to new legal forms and frameworks for enterprises with social orientation engaged in economic activities in the USA, England, Belgium and Italy, which have been quicker than Germany to take account of the burgeoning “fourth sector” between enterprises in the second sector (alongside the state as the first sector) and the charitable organizations of the third sector.

In the tax part of this volume *Harald Bott* takes stock of the manner in which current tax policy is dealing with the refugee problem in the context of “Kooperationen zwischen Non-Profit-Organisationen und der öffentlichen Hand im ländlichen Raum und zur Aufnahme und Integration von Flüchtlingen und die Bedeutung des § 2b UStG” (Cooperation between non-profit organizations and the public sector in rural areas and in the reception and integration of refugees, and the significance of sec. 2b German VAT Act).

Caroline Heber reports from the research project “Umsatzsteuer für den Nonprofitsektor” (Value added tax for the non-profit sector) led by Markus Achatz, Stephan Schauhoff and Birgit Weitemeyer on the section with important practical relevance that she was responsible for, namely on “Spenden und Sponsoring im Mehrwertsteuerrecht” (Donations and sponsoring in VAT law) and she evolves a solution which takes account of both national VAT law and of the European Directive on the common system of value added tax.

The contribution by *Niek Zaman, Cees de Groot* and *Martijn van Steensel* in the international part of the volume examines “Foundations in the Netherlands: present and proposed legislation and their role in the economy” showing how under Dutch law, unlike German law, a foundation can be implemented very flexibly, and the special regulations

created for implementing the foundation in the semi-public welfare sector.

And finally, in their report “Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2016 in Deutschland” (Legislation, Jurisdiction and Administrative Orders on the Third Sector in Germany in 2016) *Nils Krause* and *Florian Haase* present, in their habitually reliable manner, an overview of the most important legal developments in the third sector.

The editors would like to thank the staff of the Institution for Foundation Law and the Law of Non-Profit Organisations of the Bucerius Law School in Hamburg for their valuable collaboration on this year’s Non Profit Law Yearbook, Dr. *Emily Plate-Godeffroy* and Mrs. *Julia Theele* for their circumspect editorship of the written contributions, Mr. *Philipp Heller* for his careful preparation of the bibliography on non-profit law in the year 2016 and Mrs. *Rosalind Kessler* for her fast translation of several summaries and the Foreward.

Hamburg, June 2017

Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Inhalt

Vorwort

Foreword

Grundfragen/Managementfragen

Homo donator: Geben zwischen Hierarchie und Solidarität

FRANK ADLOFF

Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen: Auswirkungen auf die Unternehmensperformance

JÖRN BLOCK / FLORIAN HOSSEINI

Reform im Bundesstiftungsrecht

Zum Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ betreffend die Zulegung und Zusammenlegung von rechtsfähigen Stiftungen

DIRK SCHAUER

Zivilrecht

Perspektiven und Grenzen von Stiftungsk Kooperationen aus rechtlicher Sicht

MATTHIAS UHL

Neue rechtliche Rahmenbedingungen für Social Entrepreneurs erforderlich?

BENJAMIN MOMBERGER

Steuerrecht

Kooperationen zwischen Non-Profit-Organisationen und der öffentlichen Hand im ländlichen Raum und zur Aufnahme und Integration von Flüchtlingen und die Bedeutung des § 2b UStG

HARALD BOTT

Spenden und Sponsoring im Mehrwertsteuerrecht

CAROLINE HEBER

Internationales

Foundations in the Netherlands: present and proposed legislation and their role in the economy

NIEK ZAMAN / CEES DE GROOT / MARTIJN VAN STEENSEL

Länderbericht

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2016 in Deutschland

NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE

Dokumentation

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2016

PHILIPP HELLER

Autorenverzeichnis

Homo donator: Geben zwischen Hierarchie und Solidarität*

FRANK ADLOFF

I. Einleitung

II. Mauss und das Problem der Gabe

III. Der zeitgenössische Gabediskurs

IV. Solidarität, Hierarchie und Stiftungen

Abstract The article discusses the contribution of *Marcel Mauss* to a gift theory. People help each other, give each other objects, recognition, and encouragement. Beyond these everyday actions, there are also greater gifts: people forgive each other, or perhaps they give something unusual in the form of extraordinary help or philanthropic gifts. Both forms of giving are constitutive of society, for without gifts no society can exist. Yet almost all social theories have woefully neglected this dimension of human action. Typically, gifts are accounted for in two ways: either they are reduced to the fact that people do what norms expect of them; or they are attributed to motives of self-interest. Firstly, this article aims to offer a theoretical alternative. There is a human tendency to the gift that cannot be explained in a normativistic and utilitarian manner – gifts embody moments of surplus and unconditionality, which are constitutive for the creation of sociality. Secondly, the paper discusses the question if philanthropic foundations embody the solidary spirit of the gift or – to the contrary – if they tend to hierarchical forms of giving and social relations. It is argued that most foundations as part of elite philanthropy show rather hierarchical concepts of giving that contradict the horizontal and democratic idea of civil society.

I. Einleitung

Eine Grundfrage der Soziologie lautet, wie soziale Ordnung überhaupt möglich ist. Wie lassen sich die Handlungen von Individuen so

aufeinander beziehen, dass regelmäßige Kooperation und damit soziale Ordnung zustande kommen? In der soziologischen Theoriebildung des 20. Jahrhunderts findet man zu dieser Frage zwei klassische Positionen. Entweder wird aus utilitaristischer¹ Sicht (etwa in Form von Rational-Choice-Theorien) behauptet, dass die Konvergenz von jeweils individuellen Interessen unter bestimmten Bedingungen zur Kooperation führen kann. Dies kann man die Hobbes'sche Lösung nennen. Oder man nimmt an, dass es eines vorgängigen, gemeinsam geteilten kulturellen Hintergrunds bedarf, der Kooperation ermöglicht. Dieser Hintergrund besteht aus Normen, Werten und gemeinsamen Wissensbeständen – die Rousseau'sche Lösung, die davon ausgeht, dass man zum pro-sozialen Handeln erzogen werden muss und dass Normen durch Sanktionen abgesichert werden müssen.

Diese Unterscheidung findet sich auch in den Debatten, die Phänomene wie Spenden oder Stiften in den Blick nehmen. In Wissenschaft und Öffentlichkeit wird ein Diskurs der Freiwilligkeit und des heroischen Altruismus geführt, der sich in drei Varianten manifestiert. Man unterstellt etwa die Eigennützigkeit jeden Handelns, so dass die Spende entweder als etwas Großartiges und extra-ordinär Altruistisches erscheinen muss – oder hinter der Spende stehen letztlich doch eigennützige Motive wie z.B. die Suche nach Anerkennung und moralischem Prestige. Oder, drittens, man unterstellt, dass die altruistischen Spender/innen mehr tun, als durch Konventionen, Gebräuche oder vom Recht von ihnen normativ erwartbar ist; hier erscheint der Stifter ähnlich wie im ersten Fall als besonders tugendhaft. Was diese Beispiele eint: Im Idealfall sollen Spender und Spenderinnen sowohl frei von moralischen Zwängen als auch von eigennützigen Motiven agieren. Zugleich unterstellt man, dass dies kaum möglich ist; ergo ist die „reine Spende“ auch kaum möglich. Aus dieser Antinomie führt nur eine nochmalige gründliche Reflexion auf die Grundlagen dieser Theoriemodelle.

II. Mauss und das Problem der Gabe

Ich schlage vor, auf *Marcel Mauss* (2010) als theoretische Gewährsperson zu setzen, um der oben genannten Antinomie zu entkommen. Der Soziologe und Ethnologe *Mauss* legte im Jahr 1925 den Essay „Die Gabe“

vor, in dem er eine theoretische Alternative zum Utilitarismus und Normativismus begründet.² Mauss synthetisiert in dem Text die ethnologische Forschung seiner Zeit und entfaltet die These, dass vormoderne Gesellschaften sich symbolisch über den Zyklus von Geben, Annehmen und Erwidern reproduzieren. Mauss betont, dass die beziehungsstiftende wechselseitige Präsentation von Gaben zugleich auf der Freiwilligkeit und der Pflicht des Gebens, Nehmens und Zurückgebens beruht.

Zwei Varianten des vormodernen Gabentausches stellt Mauss in den Mittelpunkt seiner Analysen: den sogenannten *kula*-Ring auf den melanesischen Trobriand-Inseln und den Potlatsch bei den nordwestamerikanischen Kwakiutl. Er unterscheidet dabei zwischen stärker agonistischen und weniger agonistischen Gaben. Schwach-agonistische Gaben kreieren eine Sphäre ungefährrer Äquivalenzen und gegenseitiger Verschuldungen, in der es nicht primär um die Akkumulation von Reichtum geht. Gaben provozieren Gegengaben und „nähren“ auf diese Weise permanent gegenseitige Verschuldungen und Verpflichtungen, die nicht abgegolten werden können. Beispielhaft ist der *kula*-Ring, bei dem zwei Arten von Schmuckstücken – Halsketten und Armbänder – in entgegengesetzten Richtungen zwischen den Inseln kursieren. Das Überreichen der Gaben stiftet und sichert die Beziehungen zwischen den beiden Gruppen zunächst einmal solidarisch ab, bevor der eigeninteressierte Warentausch beginnen kann.

Die stärker agonistische Gabe, bei der der Kampf um Renommee viel offensichtlicher erfolgt, zeigt sich am ausgeprägtesten im Potlatsch der indianischen Völker der kanadischen Nordwestküste. Dabei geht es um die wechselseitige Steigerung von Gaben, bis ein Clan oder Häuptling aus dem Kreislauf des immer mehr Gebens aussteigen muss; denn nur einer kann beim Potlatsch gewinnen – und zwar an Status. Hier gründet alles auf den Prinzipien von Antagonismus und Rivalität.³

Dagegen spricht er in dem Essay nicht über nicht-agonistische Formen der Gabe, die er auch als totale Leistungen bezeichnet (Mauss 2010: 18). Diese solidarischen, nicht-kämpferischen Gaben bleiben fast völlig im Dunkeln; im *Manuel d'ethnographie* aus dem Jahr 1947 finden sich immerhin einige Erwähnungen. Sie gelten Mauss als ursprünglich und als

Vorläufer der agonistischen Gaben – darauf wird noch zurückzukommen sein. Im Essay über die Gabe kommt es *Mauss* hingegen darauf an zu zeigen, dass (schwach und stark) agonistische Gaben eine intermediäre Position zwischen nicht-agonistischen Gaben und heutigen individualistischen und juristischen Verträgen einnehmen.

Mauss verfolgte mit seinem Essay jedoch nicht nur ethnologische, sondern auch deutlich gegenwartsbezogene Zwecke; Ziel war eine Kritik von Realsozialismus, Kapitalismus und Utilitarismus. Sein damals aktuelles Potential bezog der Essay aus der doppelten Kritik am utilitaristischen Individualismus einerseits und bolschewistischen Staatszentrismus andererseits (vgl. *Chiozzi* 1983). *Mauss* ging es um ein drittes Prinzip der Solidarität und Genossenschaftlichkeit: nämlich um Formen wechselseitiger sozialer Bindungen und Verschuldungen. Der Sozialvertrag, den *Mauss* in den untersuchten archaischen Gesellschaften, in der Edda und im germanischen Recht erblickt, dient ihm als Modell der Erneuerung des zeitgenössischen Sozialvertrags durch die Anerkennung wechselseitiger Verschuldung. Die Gefahr lag für ihn darin, dass die modernen Sozialbeziehungen zunehmend dem Modell des Tausches, des Marktes und des Vertrags folgen – deshalb lautet *Mauss'* Warnung, dass der *homo oeconomicus* noch vor uns liege.

Die Logik der Gabe (und die häufig damit verbundene Reziprozität) unterscheidet sich somit fundamental vom marktförmigen Tausch (vgl. *Mauss* 2010: 130ff). Im Rahmen der Gabe weiß man nicht, ob man etwas erwidert bekommt, was man erwidert bekommt und wann man etwas erwidert bekommt. Dies liegt jeweils in der Hand des Empfängers einer Gabe. Beim Tausch einigen sich vor dem Transfer beide Parteien über die Modalitäten, und es fließen Güter in beide Richtungen.

III. Der zeitgenössische Gabediskurs

In der sozialwissenschaftlichen Literatur wird das Konzept der Gabe eng an das der Reziprozität gekoppelt (vgl. *Blau* 2005, *Molm* 2010, *Fehr/Gintis* 2007). Wer gibt, bekommt in der Regel etwas zurück, so die These. Insbesondere in der Philosophie ist hingegen eine fortdauernde Erörterung der Frage zu finden, ob es so etwas wie eine reine Gabe geben kann, die nicht auf Erwidierung beruht oder abzielt (vgl. *Derrida* 1993,

Ricoeur 2006). Im Folgenden werde ich zeigen, dass wir die philosophische Debatte ernst nehmen und (an)erkennen sollten, dass neben Tausch und Reziprozität ebenso Formen einseitigen Gebens existieren. Es gibt also Gaben, die nicht erwidert werden (müssen). Zur Gabe gehört es ohnehin, dass die Erwidierung nicht zum Bestandteil ihrer Definition gemacht werden sollte, da sie vom Akt der Erwidierung unabhängig ist (*Descola* 2011: 457 f.). Wäre sie vom Akt der Erwidierung abhängig, hätte man es mit einem Tausch zu tun. Die aus einer Gabe unter Umständen erwachsende Verpflichtung ist weder obligatorisch noch lässt sie sich einklagen (vgl. *Caillé* 2008, *Adloff* 2016). Nur zum Tausch gehört notwendig das Prinzip der Wechselseitigkeit. Dennoch soll hier nicht der Idee der reinen Gabe das Wort geredet werden. Es geht darum, dass Reziprozität immer nur eine Möglichkeit ist, dass sie nicht notwendig zur Gabe gehört. Gaben zielen auf soziale Beziehungen ab, und diese bilden sich über die Trias von Geben, Annehmen, Erwidern. Doch muss sich eine solche positive Trias nicht einstellen, aber das Risiko des Gebens öffnet überhaupt erst den Horizont für eine Beziehung der Wechselseitigkeit.

Den Beziehungsmodus der (nicht-agonistischen und agonistischen) Gabe gibt es – in unterschiedlicher Ausprägung – in jeder Gesellschaft (neben Tausch, Hierarchie etc.). Wenn wir (an)erkennen, dass es neben Tausch und starker agonistischer Reziprozität noch ein drittes Modell moralischer Prinzipien gibt, auf dem soziale wie ökonomische Beziehungen gründen können: das nichtagonistische Geben, dann hat dies für das Verständnis von Gesellschaft gravierende Konsequenzen.

Niemand hat so konsequent in den letzten Jahren versucht, das Konzept nichtagonistischer Gaben anthropologisch wie soziologisch herauszuarbeiten wie der amerikanische Anthropologe und anarchistische Aktivist *David Graeber*, der jüngst mit seinem Buch „Schulden. Die ersten 5000 Jahre“ große Resonanz in der interessierten Öffentlichkeit fand. Nicht der Tausch von Dingen gegen Dinge ist für ihn das ursprüngliche Modell des Wirtschaftens: *Graeber* (2012: 41 ff.) weist nach, dass der Tausch gar kein besonders altes Phänomen ist, sondern sich erst spät verbreitet hat. Die weitaus häufigste Form des Wirtschaftens gründet auf dem Prinzip des Kommunismus, wie *Graeber* nicht ganz ohne Provokation betont. Innerhalb einer kommunistischen Gemeinschaft wird nach dem Prinzip „jeder nach seinen Fähigkeiten, jedem nach seinen Bedürfnissen“

gehandelt.⁴ Nach diesem Prinzip kann niemals eine Gesellschaft als Ganzes organisiert werden; allerdings sind viele vormoderne Gesellschaften in ihrer Wirtschaftsweise stark von diesem Prinzip gekennzeichnet. Doch selbst moderne (kapitalistische) Gesellschaften sind auf einem Fundament kommunistischer Beziehungen aufgebaut: „*Kommunismus ist das Fundament menschlichen Zusammenlebens*“ (Graeber 2012: 102, Hervorh. im Original). Familiäre und freundschaftliche Beziehungen, spontane Kooperationen, Kollegialität, freundliche Gesten und Konversationen – all dies sind für Graeber Beispiele einer kommunistischen Alltagsmoral, die von utilitaristischen wie normativistischen Sozialtheorien nicht adäquat erfasst werden kann. Immer dort, wo nicht Buch über den erfolgten Austausch geführt wird, haben wir es mit Formen des Gebens, Vertrauens, Gemeinnsinns, der Hingabe und Liebe zu tun, die auf spezifische Weise vom Prinzip der Reziprozität entkoppelt sind. Im Grunde tun die hieran beteiligten Akteure so, als würden sie ewig leben. Man weiß, der oder die andere würde das Gleiche für mich tun, auch wenn sich faktisch nie die Frage stellt, ob er oder sie Besagtes tatsächlich tun wird. Dies impliziert zwar auch eine Form der Reziprozität, aber eine sehr offene und weite. Beim Tausch gründet alles auf dem Prinzip, dass Beziehung und Austausch jederzeit beendet werden können, was auch impliziert, dass man seine Schulden begleichen kann und dann quitt ist. Schulden resultieren somit aus einem nicht zu Ende gebrachten Tausch zwischen prinzipiell isolierbaren Individuen. Die kommunistische Gabe kennt in diesem Sinne keine Schuld(en).⁵

Eine instruktive Deutung dagegen der agonistischen Gabe im Kontext des Anerkennungsdiskurses hat Thomas Bedorf (2010) entwickelt. In der riskanten und agonistischen Seite der Gabe liegt eine Herausforderung, der man sich nicht entziehen kann. Gaben produzieren Wechselwirkungen *par excellence*: Denn auch eine Nicht-Erwiderung ist eine Art der Erwiderung, wenn auch eine negative. In der Gabe liegt deswegen eine soziale Herausforderung: entweder auf das Beziehungsangebot einzugehen oder es abzulehnen. Das Gaberitual kann als ein Verfahren der agonistischen Anerkennung gelten. In der Gabe liegt eine Art Test: Wer gibt, bekommt unausweichlich eine Antwort. Etwas jemandem zu geben ist als erster Schritt des Erkennens des Anderen als eines Menschen und im zweiten als

eine Form von Anerkennung zu deuten. Interaktionsmöglichkeiten mit anderen werden so eruiert und der Andere wird gezwungen zu antworten. Dabei dient die Gabe, also das, was gegeben wird, als Medium der Anerkennung. Über das Gelingen der Anerkennung kann jedoch nicht der Geber entscheiden, sondern nur derjenige, dem Anerkennung gegeben wird. Erst wenn der Empfänger einer Gabe sich dankbar erweist und dadurch wiederum Anerkennung ausdrückt, wird bezeugt, dass es sich um eine Gabe und somit um eine Anerkennung handelte (*Caillé* 2009).

Fassen wir zusammen: Menschen sind einander zugewandt und geben sich eine Vielzahl von Dingen. Auf der alltagsweltlich-ubiquitären, nicht-agonistischen Ebene helfen sie sich gegenseitig, hören einander zu, sie schenken sich Dinge, Zuwendung, Anerkennung und Zuspruch. Diesen alltäglichen Handlungen stehen größere, häufig agonistische Gaben gegenüber: man verzeiht einander, man gibt etwas Ungewöhnliches und Unerwartetes etwa in Form einer außeralltäglichen Hilfe. Es gibt mithin eine Neigung des Menschen zur Gabe, die sich nicht normativistisch und utilitaristisch erklären lässt. Gaben enthalten Momente des Überschusses und der Unbedingtheit, die konstitutiv sind für das Hervorbringen von Sozialität. Am Grund des Sozialen liegen damit Nicht-Äquivalenzen und Asymmetrien. Gabe, Risiko und Vertrauen sind fundamentale Voraussetzungen für Kooperationsbeziehungen, und zwar besonders immer dann, wenn man nicht von einer schon geteilten gemeinsamen Kultur ausgehen kann. Nicht zufällig handelt „Die Gabe“ vom intertribalen oder man könnte auch sagen: ‚internationalen‘ Austausch zwischen Gruppen, die sich nicht schon auf ein gemeinsames Set von Werten und Normen verlassen können.

IV. Solidarität, Hierarchie und Stiftungen

Doch stiften Gaben nicht nur horizontale Beziehungen und Solidarität, manchmal ganz im Gegenteil. Wie kann das sein? Auch *Mauss* hat schon darauf aufmerksam gemacht, dass Gaben nicht nur Solidarität und Anerkennung, sondern auch Hierarchie, Missachtung und Ungleichheit stiften und konsolidieren können. Dies ist immer dann der Fall, wenn die Verfügung über Ressourcen bei verschiedenen Gruppen sehr ungleich ausfällt und auf diese Weise Gaben keine Erwidern erfahren (können).

Erstens kann es sein, dass privilegierte Gruppen die Gaben ressourcenschwacher Gruppen nicht erwidern müssen – wie dies der Fall ist, wenn beispielsweise Arbeitgeber nur den nötigsten Lohn zahlen (Ausbeutung).

Zweitens bauen sich Verschuldungen und Machtasymmetrien auf, wenn eine soziale Gruppe auf Grund ihrer Ressourcenausstattung Gaben nicht erwidern kann – die paternalistische Gabe gegenüber Armen wäre hier typisch (Erniedrigung/Abhängigkeit).

Und drittens können bestimmte Gruppen von dem Fluss begehrter materieller wie immaterieller Güter ausgeschlossen werden (Exklusion). Allen drei Beispielen ist gemeinsam, dass es nicht gelingt, Beziehungen zwischen *Gleichrangigen* aufzubauen.

Blicken wir abschließend auf das Feld der Stiftungen und fragen, ob sich hier eine Gabenlogik entfalten kann und wenn ja, um welche Art von Gaben es sich dabei handelt. Die Analyse des Stiftungswesens kann hier nur holzschnittartig vorgenommen werden, doch sollte das Hauptargument deutlich werden (für Details vgl. Adloff 2010 und 2015).

Das Stiftungswesen, so wie es heute zumeist vorliegt, folgt keiner egalitären Logik. Große Summen, die durch kapitalistische Praktiken erlangt wurden, werden in eine Stiftung eingebracht. Aus den Kapitalerträgen des Stiftungskapitals erfolgt dann die Arbeit der Stiftung. Eine Beziehung auf egalitärer Augenhöhe ist gegenüber Stiftungen in der Regel nicht vorgesehen und eine Erwidern ist ihnen gegenüber auch nicht möglich. Es handelt sich also um einseitige Gaben, die die Destinatäre in ein untergeordnetes Verhältnis bringen. Sie können nicht erwidert werden und sind somit genau die Art von Gaben, die Mauss nicht politisch rehabilitieren wollte. Denn nur wenn eine Erwidern möglich ist, entfalten Gaben ihr Potential zu solidarischer Bindung. Man könnte einwenden, dass viele Stiftungen von ihren Destinatären Rechenschaftsberichte oder Evaluationen ihrer Programme als eine Form der Erwidern verlangen. Doch ist dies nicht die Art von Erwidern, wie sie für Gabenbeziehungen konstitutiv ist. Denn die Berichte werden ja verlangt, das Geben ist konditionalisiert, es wird also an spezifische Bedingungen geknüpft – die Destinatäre sind nicht frei selbst zu bestimmen, ob oder was sie erwidern.

Stiftungen sind zudem in der Lage, ihre Handlungen als außerordentliche und außeralltägliche Gabe zu rahmen. Stiftungen umgibt so eine Art von Aura der Größe, Großzügigkeit und Gemeinwohlorientierung, so dass alle, die in den Genuss von Stiftungsmitteln kommen, primär dankbar sein müssten, an dieser Aura zu partizipieren. Stiftungen gelingt es also, ein besonderes Charisma auf sich ziehen: Sie schaffen es, die jährlichen Ausschüttungen durch Zinserträge, die sie ja gesetzlich vollziehen müssen, als etwas Außergewöhnliches darzustellen. Ein etabliertes Handlungsfeld, von dem man sagen könnte, dass hier etwas zurückgegeben wird, was man sich zuvor privat aus dem gesellschaftlichen Reichtum angeeignet hat, schafft es, sich mit der Aura von Wohltätigkeit, Moral und Altruismus aufzuladen. Damit werden weitere Statushierarchien etabliert und perpetuiert.

Stiftungen sind ein Beispiel für agonistische Gaben, die man nicht erwidern kann und die auf diese Weise Status- und Einflusshierarchien befestigen, während Zivilgesellschaft viel stärker auf dem Prinzip der horizontalen Vernetzung beruht. *Mauss* wollte letzteres Prinzip gestärkt wissen – und wir sehen hier, dass sich Gaben in ihren Wirkungsweisen stark unterscheiden können. Eine egalitäre Zivilgesellschaft kann nicht ohne weiteres mit dem Prinzip der unilateralen hierarchischen Gabe von Stiftungen versöhnt werden. Denn diese stellt sich als etwas Außergewöhnliches dar, ohne dass sie auf dem Prinzip der Freiwilligkeit gründet und ohne dass sie eine gemeinsame Welt von Reziprozitäten generieren kann.

In diesem Beitrag wird also eine normative Präferenz für horizontale zivilgesellschaftliche Beziehungen ausgedrückt. Folgt man dieser, steht die Frage im Raum, ob es möglich ist, stifterisches Handeln in horizontale (Gabe-)Beziehungen zu überführen. Ein Weg bestünde darin, zum Stiften zu verpflichten oder ein Anrecht auf Stiftungsausschüttungen zu etablieren. Die Analogie hierzu ist das Überführen von paternalistischen Almosen in ein soziales Recht auf Unterstützung durch die Gesellschaft. Doch kann klarerweise das Geben der Stiftungen nicht in ein Recht transformiert werden, dies würde komplett die Institution der Stiftung destruieren.

Zwei Lösungen scheinen jedoch logisch denkbar zu sein. Das Geben der

Stiftungen kann sich als Gegengabe, als Erwidern rahmen. Dies würde bedeuten, von der Extraordinarität des Stiftens und der Stiftung abzurücken. Stiftungen erwidern dann einfach nur die Gaben, die dem Stifter ursprünglich von der Gesellschaft zukamen (z.B. dem gesellschaftlich eingeräumten Privileg, aus einer reichen Familie zu stammen, auf die politischen, Bildungs- und wirtschaftlichen Infrastrukturen oder die ausgebildeten Arbeitskräfte einer Gesellschaft zugreifen zu können etc.). Einige Stifter wollen ihr Handeln denn ja auch als Rückgabe an die Gesellschaft verstanden wissen. Doch eine konsequente Institutionalisierung dieses Gedankens steht noch aus.

Oder Stiftungen könnten Erwidern ihrer Destinatäre zulassen und ermöglichen. Ohne Destinatäre wäre eine Arbeit der Stiftung ja unmöglich; diese wechselseitige Abhängigkeit könnten Stiftungen viel deutlicher zum Ausdruck bringen. Sie könnten sich stärker in horizontale Beziehungsnetzwerke einbringen und zugestehen, dass sie von den Destinatären lernen können und müssen, denn diese sind im Engagementfeld einer Stiftung die eigentlichen Experten vor Ort. Stiftungen müssten bei ihren Entscheidungen stärker die Sichtweise von Destinatären und anderen gesellschaftlichen Stakeholdern einbeziehen. So könnten sie beispielsweise in den entsprechenden Stiftungsgremien vertreten sein, um hier ihre Expertise der Stiftung als Gegengabe anzubieten.

Diese Vorschläge, die allesamt auf eine stärkere demokratische Rückbindung des Stiftungswesens an die Gesellschaft hinauslaufen, dürften stifterischen Eliten missfallen. Denn sie laufen Gefahr, das Stiften für Eliten unattraktiver zu machen. Erstens würde man Stiftern und Stiftungen tendenziell ihren bisherigen Nimbus verweigern, zweitens würde die Gesellschaft auch noch in die Arbeit der Stiftung einbezogen werden. Aber nur so können in der Zivilgesellschaft eher horizontale Verbindungen (Solidarität) statt Hierarchisierungen kreiert werden. Denn Elitenphilanthropie und eine horizontal-vernetzend angelegte Zivilgesellschaft stehen teilweise in Spannung zueinander und sind nicht kongruent.

Literatur

Adloff, Frank (2010): *Philanthropisches Handeln. Eine historische Soziologie des Stiftens in Deutschland und den USA.* Frankfurt/New York.

Adloff, Frank (2015): *Foundations and the Charisma of Giving. A Historical Sociology of Philanthropy in Germany and the United States.* Voluntas. International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations 26(5): 2002-2022.

Adloff, Frank (2016): *Gifts of Cooperation, Mauss and Pragmatism.* London.

Adloff, Frank/Mau, Steffen (Hrsg., 2005): *Vom Geben und Nehmen. Zur Soziologie der Reziprozität.* Frankfurt a.M.

Bedorf, Thomas (2010): *Verkennende Anerkennung. Über Identität und Politik.* Berlin.

Blau, Peter (2005): *Sozialer Austausch*, in: *Adloff/Mau* (Hrsg.): *Vom Geben und Nehmen. Zur Soziologie der Reziprozität.* Frankfurt/New York, S. 125-137.

Caillé, Alain (2008): *Anthropologie der Gabe.* Frankfurt/New York.

Caillé, Alain (2009): *Anerkennung und Gabe.* Journal Phänomenologie 31/2009, S. 32-43.

Chiozzi, Paolo (1983): *Marcel Mauss: Eine anthropologische Interpretation des Sozialismus.* Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie 35, S. 655-679.

Derrida, Jacques (1993): *Falschgeld. Zeit geben I.* München.

Descola, Philippe (2011): *Jenseits von Natur und Kultur.* Berlin.

Fehr, Ernst/Gintis, Herbert (2007): *Human Motivation and Social Cooperation: Experimental and Analytical Foundations.* Annual Review of Sociology 33, pp. 43-64.

Godbout, Jacques T./Charbonneau, Johanne (1993): *La dette positive dans le lien familial.* La Revue du MAUSS semestrielle, Nr. 1, S. 235-256.

Godelier, Maurice (1999): *Das Rätsel der Gabe. Geld, Geschenke, heilige Objekte.* München.

Graeber, David (2012): *Schulden. Die ersten 5000 Jahre*. Stuttgart.

Mauss, Marcel (2010): *Soziologie und Anthropologie*, 2 Bde. Wiesbaden.

Molm, Linda (2010): The Structure of Reciprocity. *Social Psychology Quarterly* 73, No. 2, pp. 119-131.

Ricœur, Paul (2006): *Wege der Anerkennung*. Frankfurt/M.

Weber, Max (1972): *Wirtschaft und Gesellschaft*. Tübingen.

- * Druckfassung der Hamburger Rede, gehalten am 11. November 2016 anlässlich der 16. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts an der Bucerius Law School, Hamburg.
- 1 Vereinfacht gesagt geht es hier um die Vorstellung von eigennützigen Akteuren, die permanent damit kalkulieren, ihre Kosten zu senken und ihre individuellen Vorteile zu maximieren.
- 2 Auf diesen Text beziehen sich erstaunlicherweise alle zeitgenössischen Ansätze zum Geben und zur Reziprozität, wobei das Spektrum von Rational Choice-Theorien über normativistische Ansätze bis hin zu Versuchen reicht, die Dichotomie zwischen Interessen und Normen zu überwinden (vgl. *Adloff/Mau* 2005).
- 3 Spätere Forschungen haben gezeigt, dass der extreme Potlatsch, wie ihn Boas für die kanadischen Indianer beschrieb, hauptsächlich das Produkt kolonialer Verwerfungen war (vgl. die Analysen in *Godelier* 1999: Kap. I)
- 4 Auch *Max Weber* (1972: 214) betont, dass der hauskommunistische Grundsatz, dass nicht abgerechnet werde, bis heute in Familien fortlebt.
- 5 Es lässt sich allerdings dafür argumentieren, dass Kommunismus ein Zustand dauerhafter wechselseitiger Verschuldung ist, der nicht annulliert werden kann und in dem zugleich unklar ist, was genau man wem schuldet (*Graeber* 2012: 129; *Godbout/Charbonneau* 1993).

Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen: Auswirkungen auf die Unternehmensperformance*

JÖRN BLOCK / FLORIAN HOSSEINI*

- I. Einleitung
- II. Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen
 - 1. Definition von Stiftungsunternehmen
 - 2. Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen
- III. Finanzielle Performance von Stiftungsunternehmen
- IV. Fazit / Ausblick

Abstract Foundation-owned firms are firms that are partially or fully owned by private or charitable foundations. They are a growing phenomenon in recent years. Foundation-owned firms can be regarded as hybrid organizations where economic and non-economic goals meet and interact with each other. This is particularly the case when a foundation is a charitable foundation that, by its charter, distributes its earnings to charitable causes. The organizational hybridity inherent in foundation-owned firms can constitute an important challenge for foundation-owned firms and can have significant negative effects on firm performance. In this short article, we discuss the hybridity in foundation-owned firms and how it can influence their performance. Based on empirical evidence drawn from the literature, we conclude that despite its hybridity and the enormous challenges resulting from it, foundation-owned firms perform not worse and – in some cases – even better than comparable firms which are not owned by foundations. We shall argue that foundation-owned firms are able to overcome the problems associated with the organizational hybridity and benefit from highly intrinsically motivated employees and managers. Moreover, we argue that foundation-owned firms and the foundations as owner have a strong long term focus and have developed the know-how necessary for dealing with the organizational hybridity and

are able to effectively control the firm's management.

Since little (empirical) research exists on foundation-owned firms, many exciting and important questions remain unanswered and constitute an attractive agenda for future research. It would, for example, be interesting to identify the reasons why – despite the disadvantages and challenges resulting from organizational hybridity– the financial performance of foundations is not worse compared to other firms. In a first step, one might investigate the performance of various types of foundation-owned firms.¹ Another direction of further research could be to investigate how foundation-owned firms deal with equity and bond markets.² Finally, an international comparison could be made comparing the performance of foundation-owned firms across different countries with different corporate governance and legal systems.

I. Einleitung

Stiftungsunternehmen sind Unternehmen, die sich ganz oder teilweise im Eigentum einer gemein- oder privatnützigen Stiftung befinden.³ Die Anzahl an Stiftungsunternehmen in Deutschland ist in den letzten Jahren deutlich gestiegen.⁴ Bekannte deutsche Unternehmen wie Aldi, Bosch, Bertelsmann, LIDL oder Würth befinden sich im Eigentum von Stiftungen. Einige von ihnen, wie beispielsweise Fresenius, ZF Friedrichshafen oder Zeiss, sind sogar an der Börse notiert. Die Mehrzahl der Stiftungsunternehmen entsteht dadurch, dass Unternehmensgründer oder Unternehmerfamilien ihr Unternehmen in eine Stiftung einbringen, anstatt es zu vererben oder zu verkaufen. Die Motive hierfür sind vielfältig und können familiäre Gründe (z. B. Kinderlosigkeit, Vermeidung von Familienstreit), unternehmensbezogene Gründe (z. B. Möglichkeit der langfristigen Planung durch stabile Eigentümerstruktur) und steuerliche Gründe (Vermeidung oder Reduzierung der Erbschaftsteuer) haben oder sind durch die Person des Gründers motiviert (Möglichkeit, das Unternehmen auch nach dem eigenen Tod über die Stiftung noch weiterhin zu prägen).

Die Wissenschaft beschäftigt sich bisher nur sehr vereinzelt mit dem Thema Stiftungsunternehmen. Die wenigen vorhandenen Studien untersuchen insbesondere die finanzielle Performance von

Stiftungsunternehmen. In der Wirtschaftspresse werden Stiftungsunternehmen als eine Organisationsform beschrieben, die zugleich eigennützige als auch wohltätige Ziele verfolgt. Die Wirtschaftswoche bezeichnet Stiftungsunternehmen sogar als „gute Kapitalisten“⁵, da sie auf Kontinuität setzen und gemeinnützig handeln. Aufgrund dieses Zusammentreffens von Gemeinwohl- und Gewinnorientierung sind Stiftungsunternehmen oft durch eine starke Hybridität bezogen auf ihre Ziele und Aktivitäten, Strukturen und Prozesse sowie in der Organisationskultur und Außenwahrnehmung gekennzeichnet.⁶ Diese Hybridität kann Konflikte in der Steuerung und Überwachung des Unternehmens verursachen, die in dieser Form bei anderen Unternehmenstypen nicht auftreten. Dieser kurze Beitrag soll einen Überblick über Stiftungsunternehmen als hybride Organisationform geben und den aktuellen Stand der Forschung zur finanziellen Performance dieses Unternehmenstypus zusammenfassen.

II. Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen

1. Definition von Stiftungsunternehmen

Es ist diffizil, eine einzelne Definition für die Verbindung von Stiftung und Unternehmen zu finden, die alle Strukturen und Anwendungsmöglichkeiten abdeckt. Diese verschiedenen Ausgestaltungsmöglichkeiten der Verbindung von Stiftung und Unternehmen sind auf § 80 Abs. 2 BGB zurückzuführen. Solange der Stiftungszweck nicht das Gemeinwohl gefährdet, sind alle Stiftungen erlaubt, also auch alle Stiftungen, die in Verbindung zu einem Unternehmen stehen.⁷ In der Literatur werden verschiedene Begriffe im Kontext der Verbindung von Stiftung und Unternehmen verwendet. Als Beispiele sind die Begriffe „Stiftungsunternehmen“⁸, unternehmensbezogene Stiftung⁹, unternehmensnahe Stiftung¹⁰, Unternehmensstiftung¹¹, Unternehmensträgerstiftung¹², gewerbliche Stiftung¹³ und unternehmensverbundene Stiftung¹⁴ zu nennen. Rechtlich sind diese unterschiedlichen Begriffsbezeichnungen ohne Bedeutung und machen keinen Unterschied aus.¹⁵ Im Jahre 2006 legte der Bundesverband Deutscher Stiftungen fest, den Begriff der „unternehmensverbundenen

Stiftung“ zu verwenden.¹⁶ Unter diesen Begriff fällt jede Beteiligungsform einer Stiftung an einem Unternehmen, egal, um welche Gesellschaftsform oder Stiftungsform es sich handelt und wie viele Anteile an dieser Gesellschaft gehalten werden.¹⁷

In unserem Beitrag verwenden wir den Begriff „Stiftungsunternehmen“, worunter wir Unternehmen verstehen, die im Eigentum einer Stiftung sind. Wir fokussieren uns insbesondere auf den Fall, dass eine gemeinwohlorientierte Stiftung Anteile an einem gewinnorientierten Unternehmen hält. Dieser Fall ist interessant, da hier im Vergleich zu anderen Unternehmenstypen zwei gegensätzliche Welten mit divergierenden Zielsetzungen aufeinandertreffen. Im folgenden Kapitel wird auf diese Besonderheiten näher eingegangen.

2. Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen

Die ersten Personen, die sich mit der Erforschung von hybriden Organisationen befasst haben, waren *Dahl* und *Lindblom* im Jahre 1953. Sie sahen hybride Organisationen als seltene Sonderfälle in einem Kontinuum zwischen dem privaten und gemeinnützigen Sektor an.¹⁸ Erst in den 90er Jahren wurde hybriden Organisationsformen in der Organisationsforschung mehr Aufmerksamkeit geschenkt. Hybride Organisationen wurden aber oft nur aus einer entweder gemeinnützigen oder unternehmerischen Perspektive untersucht, je nachdem aus welchem Sektor das Unternehmen ursprünglich stammte.¹⁹ Erst seit 2005 werden hybride Organisationen als eigenes Forschungsobjekt bzw. als eigenständiger neuer Sektor angesehen. Die Vorreiter dieses Ansatzes sind *Brandsen* et al. und *Evers*.²⁰ Heute sieht die Organisationsforschung hybride Organisationen als Kombination aus “for-profit” und “non-profit” Organisationen an²¹ und konzentriert sich auf das Zusammenspiel zwischen diesen beiden Sektoren innerhalb einer Organisation. *Battilana* und *Lee* werden etwas konkreter und definieren „hybrides Organisieren“ (engl.: „hybrid organizing“) als „the activities, structures, processes and meanings by which organizations make sense of and combine aspects of multiple organizational forms“.²² *Billis* sieht dies ähnlich. Er erkennt bei hybriden Organisationen verschiedene Strukturen, unterschiedliche

Governance-Konstruktionen, divergierende operationale Prioritäten und personelle und andere Ressourcen aus dem gemeinnützigen und dem privaten Sektor, die aufeinanderprallen.²³ Auch das Ausmaß an Hybridität kann auf verschiedene Art und Weisen gemessen werden. *Besharov* und *Smith* unterscheiden zwischen differenzierter und integrierter organisationaler Identität sowie zwischen dem Grad der Zentralität und dem Grad der Kompatibilität.²⁴ Hybride Organisationen können sich irgendwo zwischen diesen vier Extrempunkten ansiedeln.

Im folgenden Abschnitt zeigen wir auf, dass der Unternehmenstypus „Stiftungsunternehmen“ aufgrund seiner besonderen Charakteristika als hybride Organisation angesehen werden kann. Dies wollen wir anhand von drei Charakteristika von Stiftungsunternehmen diskutieren.

Stiftungsunternehmen sind eine Kombination aus zwei verschiedenen *organisationalen Identitäten*, da das Unternehmen und die Stiftung zwei eigenständige Institutionen sind, die auch unabhängig voneinander existieren können. Das Ausmaß der Hybridität in dieser Kategorie kann sehr unterschiedlich ausgeprägt sein. Dies hängt beispielsweise davon ab, ob der Stifter noch am Leben ist. Sollte dies der Fall sein, ist die Hybridität noch nicht so stark ausgeprägt, da er als Bindeglied zwischen Stiftung und Unternehmen fungiert. Des Weiteren weisen Stiftungsunternehmen ein breites Spektrum an *Personengruppen* auf. Die Stiftungsmitglieder sind zumeist im tertiären Sektor aktiv, während die Unternehmensmitglieder profitorientiert denken und oft einen wirtschaftlichen oder technischen Hintergrund haben. Durch diesen Aspekt kann es zu einem Kontrollproblem im Unternehmen kommen, da das unternehmerische Know-How in den Stiftungsgremien möglicherweise fehlt. *Herrmann* beschreibt in seiner Dissertation als einer der ersten Wissenschaftler Corporate Governance Probleme in deutschen Stiftungsunternehmen. Diese beruhen nach seiner Auffassung ebenfalls auf der fehlenden Kontrolle durch die Stiftung.²⁵ *Fleschutz* erweitert die Betrachtung der Corporate Governance in deutschen Stiftungen um den Aspekt der personellen Verflechtungen zwischen Stiftung und Unternehmen. Diese Überschneidungen können zu einer Störung des von vielen Stiftern gewünschten Gleichgewichts zwischen Unternehmens- und Stiftungsinteressen führen, wobei das Ausmaß der Störung von verschiedenen Aspekten wie beispielsweise der Form der Überschneidung,

der Qualifikation der Personen und dem Kontext der Gesamtlösung abhängt.²⁶ Aufgrund der divergierenden Ausrichtungen von Stiftung und Unternehmen kann es zu gravierenden *Zielkonflikten* kommen. Diese können sowohl auf der finanziellen Seite als auch auf der strategischen Seite auftreten. Auf der finanziellen Seite kann es zu Konfliktsituationen bei der Gewinnausschüttung kommen. Die Stiftung benötigt jährlich eine bestimmte Mindestdividende, da die von der Stiftung geförderten gemeinnützigen Projekte zumeist über viele Jahre laufen und der Geldfluss nicht gestoppt werden darf. Dies kann zu Problemen führen, wenn das Unternehmen wirtschaftlich ein schlechtes Jahr hatte. Aus der Unternehmensperspektive wird durch die festgelegte Rendite die Flexibilität genommen, spontan auf Chancen und Risiken reagieren zu können, da die Dividende nicht wie in anderen Unternehmen für ein Jahr ausgesetzt werden kann. Dadurch kann das Unternehmen in wirtschaftliche Probleme geraten oder aber am Wachstum gehindert werden. Zielkonflikte können aber auch strategischer bzw. kultureller Natur sein. Sollte ein Unternehmen in einen aus Ertragsperspektive lukrativen Bereich einsteigen wollen, der gegen die sozialen Grundsätze der Stiftung verstößt (beispielsweise Rüstungs- oder Tabakindustrie), so kann dies zu gewaltigen Konflikten zwischen der Stiftung als Eigentümerin mit gemeinnützigen Zielen und dem Unternehmen führen.

III. Finanzielle Performance von Stiftungsunternehmen

Aufgrund der oben genannten hybriden Strukturen und den daraus resultierenden Konflikten könnte man schlussfolgern, dass Stiftungsunternehmen im Vergleich zu anderen Unternehmenstypen eine schlechtere finanzielle Performance aufweisen. In der Realität ist dies jedoch laut bisherigen empirischen Studien nicht der Fall.

Thomsen ist der erste Autor, der die Performance von Stiftungsunternehmen untersucht. Anhand von Bilanzierungsdaten der 300 größten Firmen in Dänemark aus den Jahren 1982 bis 1992 vergleicht er Stiftungsunternehmen mit privaten sowie börsennotierten Unternehmen. Er findet keinen signifikanten Unterschied bezüglich der Eigenkapital- und Gesamtkapitalrentabilität zwischen Unternehmen, die in Stiftungshand sind, und anderen Unternehmenstypen. Er findet aber heraus, dass

Stiftungsunternehmen signifikant höhere Gewinnspannen und einen niedrigeren Kapitalumschlag haben. Er erklärt dies damit, dass Stiftungsunternehmen in Branchen tätig sind, die sehr kapital- und forschungsintensiv sind und somit auch höhere Gewinne abwerfen.²⁷ Im Jahr 1999 versucht *Thomsen* in einer weiteren Studie, alternative Erklärungsmöglichkeiten für die unerwartet gute Performance von Stiftungsunternehmen zu finden. Steuervorteile oder die Kontrolle durch Minderheitsaktionäre haben keinen signifikanten Einfluss. Es ist aber die Tendenz zu erkennen, dass Stiftungsunternehmen eine bessere Performance aufweisen, wenn die Familie noch in einem Stiftungsgremium vertreten ist und diese Stiftungsunternehmen somit Charakteristika von Familienunternehmen aufweisen.²⁸ Zudem haben gelistete Unternehmen tendenziell eine geringere Eigenkapitalrentabilität als Stiftungsunternehmen, die nicht an der Börse notiert sind.²⁹

Thomsen und *Rose* sind die ersten Autoren, die Kapitalmarktdaten zur Untersuchung der Performance von Stiftungsunternehmen verwenden. In der Studie werden Daten von 171 Unternehmen, die auf dem dänischen Aktienmarkt gelistet sind, aus den Jahren 1996 bis 1999 verwendet. 20 dieser Firmen sind in der Hand von Stiftungen. Als Performancemaß wird Tobin's Q genutzt. Sie finden heraus, dass börsennotierte Stiftungsunternehmen bezüglich der risikobereinigten Aktienrendite und Tobin's Q genauso effizient sind wie die anderen gelisteten Unternehmenstypen³⁰. *Dzansi* verfolgt einen ähnlichen Ansatz und untersucht ebenfalls gelistete Stiftungsunternehmen. Sein Datensatz beinhaltet Daten aus den Jahren 1999 bis 2005 von 182 Firmen, die auf dem schwedischen Aktienmarkt notiert sind. Er findet ebenfalls keine signifikanten Effekte von Stiftungseigentum auf den Unternehmenswert.³¹

Hansman und *Thomsen* vergleichen in ihrer Studie zwei verschiedene Typen von Stiftungsunternehmen mit anderen Unternehmen. Sie untersuchen die Performance von gelisteten Stiftungsunternehmen, nicht gelisteten Stiftungsunternehmen und anderen gelisteten Unternehmen aus Dänemark und Schweden. Die Daten beziehen sich auf die Jahre 2003 bis 2009. Sie finden heraus, dass gelistete Stiftungsunternehmen in Bezug auf den Unternehmenswert bessere Werte aufweisen. Nicht gelistete Stiftungsunternehmen weisen hingegen eine leicht schwächere

Performance auf.³²

Eine sehr aktuelle Studie von *Draheim* und *Franke* bezieht alle Stakeholder mit in die Betrachtung der Corporate Governance ein und kommt zu dem Ergebnis, dass die besonderen Strukturen von Stiftungsunternehmen positive Auswirkungen für die Mitarbeiter, insbesondere mit Blick auf die Gehälter, haben können. Allerdings wird angemerkt, dass hier zwischen Familien- und gemeinnützigen Stiftungen unterschieden werden muss.³³

Aus diesem Literaturüberblick erkennen wir, dass sich Stiftungsunternehmen trotz ihrer hybriden Strukturen und den daraus resultierenden Konfliktpotentialen nicht wesentlich in ihrer Performance von anderen Unternehmenstypen unterscheiden.

IV. Fazit / Ausblick

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass viele Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen angesehen werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Stiftung gemeinnützig ist. Solche Stiftungsunternehmen erfüllen viele der Definitionskriterien, die in der Forschung zu hybriden Organisationen genannt werden. Diese Hybridität könnte für profitorientierte Unternehmen ein Hemmnis darstellen. Dennoch stellen wir in unserem Artikel fest, dass Stiftungsunternehmen trotz der Hybridität und der daraus resultierenden Herausforderungen für die Corporate Governance, die eine schlechtere Performance vermuten lassen, mindestens ebenbürtig mit anderen Unternehmenstypen sind. Die Gründe hierfür können sehr vielfältig sein. Beispielsweise können die Manager, ähnlich wie in Familienunternehmen, eine starke intrinsische Motivation haben, den Willen des Stifters zu erfüllen. Des Weiteren ist es möglich, dass die Stiftungsmitglieder sich das nötige Know-How zur effektiven Unternehmenskontrolle extern besorgen und somit eine ausreichende Kontrolle über das Management sicherstellen.

Da der Unternehmenstypus Stiftungsunternehmen bisher noch kaum erforscht wurde, gibt es viele spannende Forschungsfragen, die in der Zukunft untersucht werden sollten. Zunächst wäre es interessant, empirisch die Gründe herauszufinden, warum Stiftungen trotz der

genannten Einschränkungen und Herausforderungen hinsichtlich der finanziellen Performance nicht schlechter abschneiden als andere Unternehmenskonstruktionen. Hierzu ist es sinnvoll zunächst die Performance von verschiedenen Typen von Stiftungsunternehmen gegenüberzustellen.³⁴ Zudem könnte untersucht werden, wie andere hybride Organisationen finanziell abschneiden und ob sie möglicherweise sogar am Kapitalmarkt bestehen können.³⁵ Anschließend könnte ein Vergleich von Stiftungsunternehmen in verschiedenen Ländern mit unterschiedlichen Rechtssystemen durchgeführt werden.

Literaturverzeichnis

Achleitner, A. K./Block, J. (2017): Stiftungsunternehmen als hybride Organisationen an der Schnittstelle zwischen Gewinn- und Gemeinwohlorientierung. Working Paper.

Achleitner, A. K./Bazhutov, D./Betzer, A./Block, J./Hosseini, F. (2017): Foundation-ownership and shareholder value: An event study. Mimeo.

Battilana, J./Lee, M. (2014): Advancing research on hybrid organizing – Insights from the study of Social Enterprises. The Academy of Management Annals, 8 (1), 397-441.

Block, J./Miller, D./Jaskiewicz, P. (2011): Ownership versus management effects on performance in family and founder companies: a Bayesian reconciliation. Journal of Family Business Strategy, 2(4), 232-245.

Berndt, H. (2006): Die Unternehmensträgerstiftung – Drei Varianten eines Typus. In: Stiftungswelt, Nr. 4, 8-11.

Behsarov, M. L./Smith, W. K. (2014): Multiple Institutional Logics in Organizations: Explaining Their Varied Nature and Implications. Academy of Management Review (2014), 39 (3), 364-381.

Billis, D. (2010): Towards a theory of hybrid organizations, originally published in: Billis, David (ed.), Hybrid organizations and the third sector: challenges for practice, theory and policy. Basingstoke, Hampshire, UK: Palgrave Macmillan, 2010, 46-69.

Brandmüller, G./Lindner, R. (2004): Gewerbliche Stiftungen. 3.

überarbeitete Auflage, Hamburg/Duisburg.

Brandsen, T./van de Donk, W./Putters, K. (2005): 'Griffins or Chameleons? Hybridity as a Permanent and Inevitable Characteristic of the Third Sector.' *International Journal of Public Administration*, 28; 749–765.

Courpasson, D./Dany, F. (2003): Indifference or Obedience? Business Firms as Democratic Hybrids. *Organization Studies*, 24(8); 1231–1260.

Dahl, R. A./Lindblom, C.E. (1953): *Politics, Economics and Welfare: Planning and Politico-Economic Systems Resolved into Basic Social Processes*, New York: Harper.

Dees, J. G./Anderson, B. B. (2003): For-Profit Social Ventures, *International Journal of Entrepreneurship Education* 2(1), 2003.

Draheim, M./Franke, G. (2015): Foundation Owned Firms in Germany – a Field Experiment for Agency Theory, Working Paper.

Dzansi, J. (2012): Foundation Control and Investment Performance: Do Intrinsic Aspects of Ownership and Control Matter? *Global Economy and Finance Journal*. 5 (2), 58-78.

Engel, M. (2009): Die unternehmensverbundene Stiftung.

Evers, A. (2005): Mixed Welfare Systems and Hybrid Organizations: Changes in the Governance and Provision of Social Services. *International Journal of Public Administration*, 28; 737–748.

Gray, B. H. (1990): Nonprofit Hospitals and the For-Profit Challenge. *The Bulletin of the New York Academy of Medicine*, 66(4); 366–375.

Goerdeler, R./Ulmer, P. (1963): Der Stiftungszweck in der Reform des Stiftungsrechts, zugleich Überlegungen zur Behandlung von Unternehmensstiftungen und Familienstiftungen im künftigen Stiftungsrecht. In: *Die Aktiengesellschaft*, Vol. 8, Nr. 11; 292-298.

Hansmann, H./Thomsen, S. (2013): Managerial Distance and Virtual Ownership: The Governance of Industrial Foundations. Working Paper.

Herrmann, M. (1996): Unternehmenskontrolle durch Stiftungen – Untersuchung der Performancewirkungen.

Herrmann, M./Franke, G. (2002): Performance and Policy of Foundation-

owned Firms in Germany. *European Financial Management*, 8 (3), 261-279.

Heuel, M. (2000): Die Entwicklung der Unternehmensträgerstiftung in Deutschland. In: Deutsches Stiftungszentrum (Hrsg.), Schriftenreihe zum Stiftungswesen, Band 23, Essen.

Hosseini, F./Jarchow, S. (2017): Familien- und Stiftungsunternehmen: Same, same but different. Mimeo.

Junck, S. (2007): Unternehmensnahe Stiftungen – Kurzstudie. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.), Berlin.

Kluth, O. (2011): Unternehmensnachfolge in Familienunternehmen – Psycho-logische Aspekte der Nachfolgeregelung, Hamburg.

Koppell, J. G. S. (2003): The Politics of Quasi-Government: Hybrid Organizations and the Dynamics of Bureaucratic Control. Cambridge: Cambridge University Press.

Mattner, S. (2004): Unternehmensnahe Stiftungen – ein Beitrag zur Corporate Identity der Gründerunternehmen? Dissertation, Berlin.

Muscheler, K. (2011): Stiftungsrecht. In: Schriftenreihe zum Stiftungswesen, Band 34, Essen.

Richter, A. (2004): Die Unternehmensstiftung – ein Instrument der Unternehmensnachfolge? In: Berater Brief Vermögen, Nr. 1.

Skelcher, C./N. Mathur, Smith, M. (2005): The Public Governance of Collaborative Spaces: Discourse, Design and Democracy. *Public Administration*, 83(3); 573–596.

Stickrodt, G. (1960): Probleme zur rechtlichen Struktur von Stiftungsunternehmen. Baden Baden.

Thomsen, S. (1996): Foundation Ownership and Economic Performance. *Corporate Governance: An International Review*. 4 (4), 212-221.

Thomsen, S. (1999): Corporate Ownership by Industrial Foundations. *European Journal of Law and Economics*. 7, 1095–1117.

Thomsen, S./Rose, C. (2004): Foundation Ownership and Financial Performance: Do Companies Need Owners? *European Journal of Law and Economics*, 18, 343-364.

Wagner, D./Block, J./Miller, D., Schwens, C./Xi, G. (2015): A meta-analysis of the financial performance of family firms: Another attempt. *Journal of Family Business Strategy*, 6(1): 3-13.

* Druckfassung eines Vortrags, gehalten am 11. November 2016 anlässlich der 16. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts an der Bucerius Law School, Hamburg. Die Autoren bedanken sich bei *Ann-Christin Achleitner* für die konstruktiven Diskussionen zum Thema Stiftungsunternehmen. Das Forschungsprojekt wurde gefördert von der Jackstädt-Stiftung in Wuppertal.

- 1 Foundation-owned firms can be broken down into four different types. See *Hosseini/ Jarchow* (2017).
- 2 *Achleitner/Bazhutov/Betzer/Block* and *Hosseini* (2017) use an event-study method to investigate the (short-term) stock market valuation-effects of foundation ownership.
- 3 *Junck* (2007).
- 4 Institut für Demoskopie Allensbach (2012)
- 5 Wirtschaftswoche (2012).
- 6 *Achleitner/Block* (2017).
- 7 *Richter* (2004).
- 8 *Stickrodt* (1960).
- 9 *Kluth* (2011).
- 0 U.a. *Mattner* (2004).
- 1 *Goerdeler/Ulmer* (1963).
- 2 *Heuel* (2000).
- 3 *Brandmüller/Lindner* (2004).
- 4 Vgl. bspw. *Berndt* (2006).
- 5 *Engel* (2009).
- 6 Vgl. bspw. *Junck* (2007).
- 7 *Engel* (2009).
- 8 *Dahl/Lindblom* (1953).
- 9 Hierzu bspw. *Gray* (1990), *Courpasson/Dany* (2003), *Koppell* (2003) und *Skelcher et al.* (2005).
- 0 *Brandsen et al.* (2005) und *Evers* (2005).
- 1 *Dees/Anderson* (2003).
- 2 *Battilana und Lee* (2014).
- 3 *Billis* (2010).
- 4 *Besharov/Smith* (2014).
- 5 *Herrmann* (1996).
- 6 *Fleschutz* (2008).
- 7 *Thomsen* (1996).
- 8 Einen Überblick über die Performance von Familienunternehmen geben *Wagner et*

al. (2015) und *Block et al.* (2011).

9 *Thomsen* (1999).

0 *Thomsen/Rose* (2004).

1 *Dzansi* (2012).

2 *Hansman/Thomsen* (2013).

3 *Draheim/Franke* (2015).

4 Eine Unterteilung von Stiftungsunternehmen in vier verschiedene Typen wurde in folgendem Artikel durchgeführt: *Hosseini/ Jarchow* (2017).

5 Ein Working Paper zu dem Thema Stiftungsunternehmen am Kapitalmarkt existiert bereits: *Achleitner/Bazhutov/Betzer/Block und Hosseini* (2017).

Zum Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ betreffend die Zulegung und Zusammenlegung von rechtsfähigen Stiftungen*

DIRK SCHAUER

- I. Einleitung
 - 1. Relevanz der Zusammenführung für Stiftungen
 - 2. Formen der Zusammenführung
 - 3. Die geltende Rechtslage
 - 4. Pflichtenheft einer Reform
- II. Eckpunkte des Berichts der Arbeitsgruppe
 - 1. Textvorschlag zu den Voraussetzungen für die Zulegung von Stiftungen (§ j des Berichts)
 - 2. Textvorschlag zu den Voraussetzungen für die Zusammenlegung von Stiftungen (§ k des Berichts)
 - 3. Textvorschlag zum Verfahren der Zulegung oder Zusammenlegung (§ l des Berichts)
- III. Stellungnahme zum Bericht der Arbeitsgruppe
 - 1. Wertvolle Diskussionsgrundlage
 - 2. Anmerkungen und ergänzende Überlegungen
- IV. Fazit
- V. Anhang: Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Zusammenführung von rechtsfähigen Stiftungen
 - 1. Artikel 1 – Änderung des Umwandlungsgesetzes
 - 2. Artikel 2 – Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuchs
 - 3. Artikel 3 – Änderung des Umwandlungssteuergesetzes
 - 4. Artikel 4 – Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Abstract A merger is an institute that is highly promising precisely for dealing with the large number of ailing foundations. It is therefore important and good that the working group's report is devoted to the reform of mergers. The report addresses major aspects of a pertinent reform of merger law; in particular the report comes out in favour of

having a uniform regulation throughout Germany for all four types of merger and for universal succession. In addition, appropriate regulations have been established for the competence of the authorities.

Several proposals made in the report must nonetheless be subject to critical review. The factual requirements for a merger, especially in the form of an amalgamation [*Zulegung*], must be questioned and so far no clear specifications have been made as to the procedure for the merger. The legal consequences of the merger have not yet been taken into detailed consideration either. As a result, there are no regulations on appropriate protection for creditors, no effective legal protection of the foundations involved, of the members of the executive bodies or of the recipients with a legal entitlement to foundation benefits. The planned adjustments to inheritance and gift tax law relating to a merger are inappropriate, and additional problematical areas of tax law have still been left untouched.

Nevertheless the introductory statement must be explicitly endorsed, namely that the working group's report provides an extremely valuable basis for discussion. The report is an important step in the right direction. The task now is to continue the discussion on this basis in order to create a coherent overall regulatory system.

I. Einleitung

Unter dem Arbeitstitel "Möglichkeiten der Bündelung von Ressourcen nicht überlebensfähiger Stiftungen" befasst sich der Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" vom 9. September 2016 (im Folgenden "Bericht der Arbeitsgruppe") mit der Zulegung und Zusammenlegung (Oberbegriff „Zusammenführung“) von rechtsfähigen Stiftungen. Dabei handelt es sich um Vorgänge, die als "Fusion" von Stiftungen vergleichbar einer Verschmelzung zur Aufnahme oder einer Verschmelzung zur Neugründung umschrieben werden können. Der Bericht der Arbeitsgruppe behandelt die Problemstellung im geltenden Recht. Er formuliert konkrete Vorschläge für stiftungsadäquate Verschmelzungsregelungen und weist auf weiterführenden Regelungsbedarf hin.

1. Relevanz der Zusammenführung für Stiftungen

Die Arbeitsgruppe greift damit die Forderung verschiedener Interessenverbände und der Stiftungspraxis auf, das Institut der Zusammenführung neu zu ordnen. Vor dem Hintergrund der anhaltenden Niedrig-/Nullzinsphase und den gegenwärtigen gesellschaftlichen und den demografischen Entwicklungen sind die Herausforderungen für sogenannte notleidende Stiftungen ein weit verbreitetes Thema. Rund 70 % der rechtsfähigen, privatrechtlichen Stiftungen in Deutschland verfügen lediglich über ein Stiftungsvermögen von bis zu 1 Mio. Euro.¹ Vielen dieser Stiftungen fällt es schwer, hinreichende Erträge zu generieren, um eine nachhaltige Zweckverwirklichung zu gewährleisten. Festverzinsliche Wertpapiere allein sind hierzu aktuell nicht mehr in der Lage. Viele Stiftungen stehen ertragsorientierteren und damit risikoreicheren Anlageformen aufgrund restriktiver Satzungsvorgaben oder der Furcht vor einer möglichen Haftung zurückhaltend gegenüber und oftmals bleiben attraktive Anlagealternativen kleineren Stiftungen versperrt. Einstiegsschwellen sind vielfach zu hoch und für kleine Stiftungen kann ein an sich attraktives Investment schnell zu einem unzulässigen Klumpenrisiko werden. Hinzu kommt, dass es zunehmend schwierig wird, geeignete Personen für eine ehrenamtliche Tätigkeit in einem Stiftungsorgan zu gewinnen. In diesem Umfeld gerät eine zunehmende Zahl von Stiftungen in eine finanzielle oder organisatorische Notlage.

Ein Ausweg aus dieser Notlage könnte eine Zusammenführung von Stiftungen sein. Durch eine solche Zusammenführung könnten mehrere für sich nicht mehr lebensfähige Stiftungen untereinander oder mit einer vitalen Stiftung zusammengeführt werden. Auf diese Weise könnte aus mehreren notleidenden Stiftungen eine lebensfähige, vitale Stiftung entstehen, die mit einem breiten Stiftungsvermögen und einer einheitlichen Organisationsstruktur erneut lebensfähig ist. Ebenso könnte eine vitale Stiftung durch "Aufnahme" der notleidenden Stiftung im Wege der Zulegung das in der notleidenden Stiftung schlummernde Potential heben. Durch die Zusammenführung könnte so die endgültige Auflösung der notleidenden Stiftung(en) verhindert und das in den notleidenden Stiftungen wirkungslos gebundene Stiftungsvermögen für eine effektive Zweckverwirklichung erneut nutzbar gemacht werden.

2. Formen der Zusammenführung

Die „Zusammenführung“ als Oberbegriff erfasst dabei die Varianten der „Zusammenlegung“ und der „Zulegung“.

Als Zusammenlegung wird ein Vorgang bezeichnet, bei dem zwei oder mehr Stiftungen unter Erlöschen ihrer Rechtspersönlichkeit und Übertragung ihres Vermögens auf eine neu zu gründende Stiftung vereinigt werden.² Die beteiligten Stiftungen werden im Folgenden auch als die „übertragenden“ Stiftungen und die neu entstehende Stiftung als die „Zielstiftung“ bezeichnet.

Als Zulegung bezeichnet man eine Zusammenführung, bei der eine oder mehrere Stiftungen unter Erlöschen ihrer Rechtspersönlichkeit und Übertragung ihres Vermögens in einer bestehenden und auch fortbestehenden Stiftung aufgehen.³ Diejenigen Stiftungen, deren Vermögen übergeht, werden im Folgenden als „übertragende“ Stiftungen und die empfangende Stiftung als die „aufnehmende“ Stiftung bezeichnet.

Zusammenlegung und Zulegung können auf Basis eines Organbeschlusses erfolgen oder durch die Stiftungsaufsicht per Verwaltungsakt hoheitlich angeordnet werden.⁴ Dementsprechend sind vier Konstellationen zu unterscheiden: die Zusammenlegung durch Hoheitsakt, die Zulegung durch Hoheitsakt, die Zusammenlegung durch Organbeschluss und die Zulegung durch Organbeschluss.

3. Die geltende Rechtslage

Zwar ist eine Zusammenführung auch nach geltendem Recht zulässig und möglich, jedoch erschließen sich die Voraussetzungen, der Ablauf und die Rechtsfolgen der Zusammenführung nur nach eingehender Analyse des geltenden Rechts. Im Ergebnis verbleibt für eine Zusammenführung nach geltendem Recht ein Vorgang, der sich als eine Kombination der Aufhebung der übertragenden Stiftung(en), der Errichtung der Zielstiftung (bei der Zusammenlegung) bzw. der Verfassungsänderung bei der aufnehmenden Stiftung (bei der Zulegung), einer Liquidation der übertragenden Stiftung(en) und der anschließenden Übertragung des verbleibenden Stiftungsvermögens im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf die aufnehmende Stiftung bzw. die Zielstiftung darstellt.⁵

Das geltende Recht der Zusammenführung ist als unbefriedigend zu bezeichnen. Es ist nicht geeignet, das Potential der Zusammenführung zu erschließen. Im Wesentlichen lassen sich die folgenden Kritikpunkte identifizieren.

a) Rechtsunsicherheit

Das geltende Recht ist geprägt von einem unübersichtlichen Nebeneinander von Bundesstiftungsrecht und Landesstiftungsrecht. Die Landesstiftungsgesetze unterscheiden sich hinsichtlich der Zulässigkeit, der Voraussetzungen und der Rechtsfolgen einer Zusammenführung ganz erheblich,⁶ während das Bundesstiftungsrecht die Zusammenführung in den §§ 80 ff. BGB nicht ausdrücklich erwähnt, aber nach herrschender Meinung gleichwohl regelt.⁷ So überrascht es nicht, dass das Verhältnis zwischen Bundesstiftungsrecht und Landesstiftungsrecht in diesem Bereich stark umstritten ist.⁸ Nach der hier vertretenen Ansicht fehlt den Ländern die Gesetzgebungskompetenz zur Normierung der Zusammenführung.⁹ Das Bundesstiftungsrecht enthält seinerseits aber auch keine zufriedenstellende Regelung. Eine ausdrückliche Normierung der Zusammenführung fehlt in den §§ 80 ff. BGB; es muss auf eine Kombination der Einzelbestandteile der Zusammenführung zurückgegriffen werden, namentlich die Aufhebung der übertragenden Stiftung(en) und bei der Zusammenlegung die Errichtung der Zielstiftung bzw. bei der Zulegung die Zweck- und Verfassungsänderung bei der aufnehmenden Stiftung. Dadurch entsteht eine Vielzahl streitiger Detailfragen.¹⁰ Im Bereich der hoheitlichen Zusammenführung kommt allein § 87 Abs. 1 BGB als Ermächtigungsgrundlage in Betracht.¹¹ Dessen Wortlaut stellt auf die (an sich endgültige) "Unmöglichkeit" der Zweckverwirklichung ab und bedarf daher einer erweiterten Auslegung, damit für die hoheitliche Zusammenführung überhaupt ein praktischer Anwendungsbereich verbleibt.¹²

b) Eingeschränkte Praktikabilität

Die gegenwärtige Rechtslage führt weiterhin dazu, dass die Zusammenführung in der Praxis zu aufwendig ist. Ein wesentlicher Grund hierfür ist, dass es nach geltendem Bundesstiftungsrecht nicht zu einer Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Stiftungen kommt. Es ist vielmehr erforderlich, dass die übertragenden Stiftungen aufgelöst werden. Die Vermögensübertragung muss letzten Endes im Wege der Einzelrechtsnachfolge abgewickelt werden.¹³ Bei der organschaftlichen Zusammenführung ist zudem ein Sperrjahr nach § 51 BGB einzuhalten.¹⁴ Dies läuft der Zielsetzung einer Zusammenführung zuwider. Die Untergliederung der Zusammenführung in viele unabhängige Teilschritte bedingt zudem eine gesteigerte Fehleranfälligkeit und einen hohen Aufwand bei der Abstimmung und Umsetzung.¹⁵ Weiterhin fehlen eindeutige Vorgaben zum Ablauf und zur behördlichen Zuständigkeit, sodass eine Zusammenführung über den Zuständigkeitsbereich einer Stiftungsbehörde hinaus besondere Herausforderungen bereitet.¹⁶

c) Steuerrecht

Die Rechtsunsicherheiten setzen sich schließlich im Steuerrecht fort. Aufgrund der Mehrschrittigkeit sind zahlreiche einzelne Übertragungsvorgänge steuerlich zu würdigen.¹⁷ Das geltende Steuerrecht erfasst die Lage einer Zusammenführung nicht befriedigend, sodass u.a. bei der schenkungssteuerlichen Behandlung Rechtsunsicherheiten bestehen.¹⁸

4. Pflichtenheft einer Reform

Aus den Kritikpunkten am geltenden Recht ergibt sich das folgende Pflichtenheft für eine zweckmäßige Reform des Rechts der Zusammenführung von rechtsfähigen Stiftungen:

1. Es bedarf einer bundeseinheitlichen Regelung aller vier Formen der Zusammenführung.
2. Es bedarf einer bundesgesetzlich angeordneten

Gesamtrechtsnachfolge.

3. Es bedarf geeigneter Regelungen zur behördlichen Zuständigkeit und zum Verfahren der Zusammenführung.
4. Es bedarf der Normierung klarer und zweckmäßiger Voraussetzungen für die Zusammenführung.
5. Es bedarf klarer Vorgaben zum Ablauf einer Zusammenführung.
6. Es bedarf eines angemessenen Gläubigerschutzes.
7. Es bedarf eines effektiven Rechtsschutzes für die beteiligten Stiftungen, Organmitglieder und Destinatäre mit Rechtsanspruch auf Stiftungsleistungen.
8. Die Problemfelder im geltenden Steuerrecht müssen ausgeräumt werden.

II. Eckpunkte des Berichts der Arbeitsgruppe

Der Bericht der Arbeitsgruppe spricht sich für eine bundeseinheitliche Regelung der Zulegung und Zusammenlegung aus.¹⁹ Die Zusammenführung soll als eigenständiges Institut gegenüber der Auflösung bzw. Aufhebung einer Stiftung normiert werden.²⁰ Nach Ansicht der Mehrheit der Mitglieder der Arbeitsgruppe soll die Zusammenführung in allen ihren vier Formen normiert werden. Das bedeutet, es sollen sowohl die hoheitliche Zusammenlegung und die hoheitliche Zulegung als auch die organschaftliche Zusammenlegung und die organschaftliche Zulegung geregelt werden.²¹

Der Bericht der Arbeitsgruppe sieht überdies eine Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Stiftung vor.²²

Die Arbeitsgruppe legt weiterhin drei konkrete Textvorschläge für die Voraussetzungen der Zulegung, die Voraussetzungen der Zusammenlegung und das Verfahren einer Zulegung oder Zusammenlegung vor.

1. Textvorschlag zu den Voraussetzungen für die Zulegung von Stiftungen (§ j des Berichts)

Eine Stiftung (übertragende Stiftung) kann durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes einer anderen Stiftung (übernehmende Stiftung) zugelegt werden, wenn

- 1. sich die Verhältnisse nach Errichtung der übertragenden Stiftung so wesentlich verändert haben, dass eine Satzungsänderung nicht ausreicht, um die Stiftung an die geänderten Verhältnisse anzupassen und die Zulegung als Folge der geänderten Verhältnisse erforderlich ist,*
- 2. die wesentlichen Zwecke der übertragenden Stiftung Zwecken der übernehmenden Stiftung entsprechen,*
- 3. gesichert erscheint, dass die übernehmende Stiftung ihre Zwecke auch nach der Zulegung der übertragenden Stiftung im Wesentlichen in gleicher Weise dauernd und nachhaltig erfüllen kann und*
- 4. der ursprüngliche Wille des Stifters der übertragenden und der ursprüngliche Wille des Stifters der übernehmenden Stiftung berücksichtigt wurden.*

2. Textvorschlag zu den Voraussetzungen für die Zusammenlegung von Stiftungen (§ k des Berichts)

Mindestens zwei übertragende Stiftungen können durch Errichtung einer neuen übernehmenden Stiftung und Übertragung ihres Vermögens als Ganzes zu einer neuen Stiftung zusammengelegt werden, wenn

- 1. sich die Verhältnisse nach Errichtung der übertragenden Stiftungen so wesentlich verändert haben, dass eine Satzungsänderung nicht ausreicht, um die Stiftungen an die geänderten Verhältnisse anzupassen und die Zusammenlegung als Folge der geänderten Verhältnisse erforderlich ist,*
- 2. bei der übernehmenden Stiftung gesichert erscheint, dass sie die*

wesentlichen Zwecke der übertragenden Stiftungen im Wesentlichen in gleicher Weise dauernd und nachhaltig erfüllen kann,

3. der ursprüngliche Wille der Stifter der übertragenden Stiftungen berücksichtigt wurde.

3. Textvorschlag zum Verfahren der Zulegung oder Zusammenlegung (§ 1 des Berichts)

1. Stiftungen können durch die nach Landesrecht für die übernehmende Stiftung zuständige Behörde oder durch Vertrag zwischen den Stiftungen mit Genehmigung der nach Landesrecht für die übernehmende Stiftung zuständigen Behörde zugelegt oder zusammengelegt werden. Die Genehmigung darf nur mit Zustimmung der nach Landesrecht für die übertragenden Stiftungen zuständigen Behörden erteilt werden.
2. Von der zuständigen Behörde werden Stiftungen nur zugelegt oder zusammengelegt, wenn die Stiftungen die Zulegung oder Zusammenlegung nicht oder nicht rechtzeitig vereinbaren können und die übernehmende Stiftung der Zulegung zustimmt. Die Entscheidung der zuständigen Behörde über die Zulegung oder die Zusammenlegung bedarf der Zustimmung der für die übertragenden Stiftungen zuständigen Behörden.

III. Stellungnahme zum Bericht der Arbeitsgruppe

1. Wertvolle Diskussionsgrundlage

Der Bericht der Arbeitsgruppe stellt eine ausgesprochen wertvolle Diskussionsgrundlage dar. Das Recht der Zusammenführung von Stiftungen ist ein komplexer Regelungsgegenstand, der im geltenden Recht unbefriedigend normiert ist. Zugleich hat die Zusammenführung von Stiftungen erhebliches Potential, nicht zuletzt für und im Umgang mit notleidenden Stiftungen. Daher ist es wichtig und gut, dass die Arbeitsgruppe die Zusammenführung von Stiftungen aufgreift und sich um

eine zweckmäßige Reform bemüht.

Bereits ein erster Abgleich zwischen dem formulierten "Pflichtenheft" und den Eckpunkten des Berichts zeigt, dass sich zentrale Forderungen an eine Reform im Bericht der Arbeitsgruppe wiederfinden. Insbesondere spricht sich der Bericht für eine bundeseinheitliche Regelung aller vier Formen der Zusammenführung aus und sieht die Gesamtrechtsnachfolge vor. Damit werden zentrale Forderungen adressiert.

Der Bericht weist in die richtige Richtung. Gegenstand und Aufgabe der vorliegenden Darstellung ist es indessen auch, die Vorschläge des Berichts kritisch zu hinterfragen und Anmerkungen sowie Hinweise zu Aspekten zu geben, die aktuell noch nicht optimal umgesetzt sind. Mit dieser Maßgabe sollen die folgenden Anmerkungen und ergänzenden Überlegungen zum Bericht der Arbeitsgruppe erfolgen, wobei diese stets in Anerkennung des wichtigen Beitrags der Arbeitsgruppe angestellt werden.

Im Folgenden fließen die Erkenntnisse ein, die im Rahmen der rechtswissenschaftlichen Untersuchung der Zusammenführung nach geltendem Recht, einer rechtsvergleichenden Betrachtung insbesondere zu den Regelungen des Schweizer Fusionsgesetzes sowie einer Befragung der Stiftungsbehörden in Deutschland gewonnen werden konnten.²³ An geeigneten Stellen wird ein Vergleich zum ausformulierten und begründeten Entwurf des Autors erfolgen mit der Zielsetzung, Regelungsalternativen in die Überlegung einzubringen und weiterführende Überlegungen zu veranschaulichen.²⁴ Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine zweckmäßige Normierung der Zusammenführung ein integriertes System erfordert. Einzelne Regelungsbestandteile lassen sich daher nicht ohne weiteres zwischen verschiedenen Regelungsansätzen transferieren.

2. Anmerkungen und ergänzende Überlegungen

a) Kompetenzzuweisung auch an die Organe der Stiftung

Innerhalb der Arbeitsgruppe war umstritten, ob die Zulegung und Zusammenführung der Stiftungsbehörde vorbehalten bleiben sollte, oder

ob auch den Organen der Stiftung die Kompetenz zur Zulegung und Zusammenlegung eingeräumt werden soll.²⁵

Nach der hier vertretenen Ansicht ist es dringend erforderlich, dass die Kompetenz zur Zulegung und Zusammenlegung auch den Stiftungsorganen zugestanden wird. Der verbindliche Impuls für eine Zusammenführung muss von den Stiftungen selbst ausgehen können. Eine Zusammenführung kommt immer nur dann in Betracht, wenn die beteiligten Stiftungen die nötige Kompatibilität aufweisen und sie jeweils die Voraussetzungen für eine Zusammenführung erfüllen.²⁶ Um diese Einschätzung anstellen zu können, bedarf es tiefer Einblicke in die Verhältnisse der Stiftungen und deren Lage. Von außen, das heißt von Seiten der Stiftungsbehörde, wird es schlechterdings nicht möglich sein, die gesamte Stiftungslandschaft in dieser Hinsicht im Blick zu behalten, um Stiftungen zu identifizieren, die die nötige Kompatibilität aufweisen und die sich jeweils in einer Situation befinden, in der eine Zusammenführung in Betracht kommt. Dies können in den meisten Fällen nur die Stiftungen bzw. deren Stiftungsorgane leisten. Ihnen ist daher die Kompetenz zuzugestehen, eine Zusammenführung auf Basis eines Organbeschlusses zu initiieren. Den Befürchtungen der Minderheit der Arbeitsgruppe, durch eine organschaftliche Kompetenz zur Zusammenführung würden unzulässige körperschaftliche Elemente in die Stiftung hineingetragen,²⁷ könnte dergestalt begegnet werden, dass als tatbestandliche Voraussetzung für eine organschaftliche Zusammenführung eine zumindest konkludente Ermächtigung durch den Stifter im Stiftungsgeschäft vorgesehen wird.²⁸ Dies würde ein Festhalten am Grundsatz des Vorbehalts des Stiftungsgeschäfts bedeuten. Um aber auch bestehenden Stiftungen, die keine konkreten Anhaltspunkte für eine Ermächtigung durch den Stifter im Stiftungsgeschäft vorweisen, die Möglichkeit einer Zusammenführung zu eröffnen, könnte die hoheitliche Zusammenführung um ein Antragsrecht der Stiftungen ergänzt werden. So wäre es denkbar, dass potentiell beteiligte Stiftungen einer hoheitlichen Zusammenführung einen begründeten Antrag auf Anordnung einer hoheitlichen Zusammenführung an die Stiftungsbehörde stellen. In Folge eines solchen Antrages wäre die Stiftungsbehörde veranlasst, aber auch verpflichtet, die Voraussetzung in Ansehung der antragstellenden Stiftungen zu prüfen und gegebenenfalls eine hoheitliche

Zusammenführung anzuordnen.²⁹

b) Stufenverhältnis zwischen Satzungsänderung und Zusammenführung ist zu überdenken

Der Bericht der Arbeitsgruppe sieht vor, dass die Zusammenführung erst dann zulässig sein soll, wenn eine Satzungsänderung "nicht ausreicht", um die Stiftung an die geänderten Verhältnisse anzupassen.³⁰ Dabei versteht der Bericht der Arbeitsgruppe unter einer Satzungsänderung auch den Austausch des Stiftungszwecks und eine Umwandlung der Stiftung in eine Verbrauchstiftung.³¹

Nach der hier vertretenen Auffassung sollte dieses Rangverhältnis überdacht werden. Die Zusammenführung sollte auf derselben Stufe angesiedelt werden wie eine Satzungsänderung im Sinne des Berichts der Arbeitsgruppe. Denn der Austausch des Stiftungszwecks greift in die Vermögen-Zweck-Beziehung der Stiftung ein. Es handelt sich daher um einen tiefen Eingriff in die Grundlagen der Stiftung. Demgegenüber ist eine Zusammenführung darauf gerichtet, diese Vermögen-Zweck-Beziehung unangetastet zu lassen und ihr zur Fortwirkung zu verhelfen. Die Umwandlung einer Stiftung in eine Verbrauchstiftung führt letztlich zum endgültigen Erlöschen der Stiftung. Auch hierbei handelt es sich um einen tiefgehenden Eingriff in die Grundlagen der Stiftung. Demgegenüber ist die Zusammenführung auf eine dauerhafte Fortwirkung der Stiftungsidee ausgerichtet. Vorbehaltlich eines abweichenden Stifterwillens handelt es sich bei der Zusammenführung damit um ein "milderes Mittel" gegenüber einem Austausch des Stiftungszwecks oder einer Umwandlung in eine Verbrauchstiftung. Daher sollte die Zusammenführung auf derselben Stufe angesiedelt werden wie die Zweckänderung oder Umwandlung in eine Verbrauchstiftung.

Bei alldem ist zu berücksichtigen, dass eine abstrakt-generelle Stufung der Eingriffstatbestände dem Stifterwillen im konkreten Einzelfall widersprechen kann. Es sollte daher eine grundsätzliche Öffnung für ein abweichendes Rangverhältnis nach dem Willen des Stifters im konkreten Einzelfall angelegt sein.

In diesem Zusammenhang fällt weiterhin auf, dass der Bericht der Arbeitsgruppe keine ausdrückliche Stellungnahme dazu enthält, ob der Stifter ein solches abweichendes Rangverhältnis und auch abweichende Voraussetzungen für eine organschaftliche Zusammenführung im Stiftungsgeschäft vorsehen kann. Demgegenüber nimmt der Abschlussbericht bei der Satzungsänderung und bei der Aufhebung hierzu explizit Stellung. Nach der hier vertretenen Auffassung sollte dem Stifter die Möglichkeit eröffnet werden, im Rahmen des Stiftungsgeschäfts abweichende Voraussetzungen für die Zusammenführung und ein abweichendes Rangverhältnis vorzusehen. Hierfür sprechen die Maßgeblichkeit des Stifterwillens und der Grundsatz des Vorbehalts des Stiftungsgeschäfts.

c) Eingriffsschwelle für eine hoheitliche Zusammenführung

Der Bericht der Arbeitsgruppe sieht vor, dass die objektiven Voraussetzungen für eine hoheitliche Zusammenführung – abgesehen vom Grundsatz der Subsidiarität des hoheitlichen Einschreitens – identisch sein sollen mit den Voraussetzungen für eine organschaftliche Zusammenführung.³² Als Voraussetzungen sieht der Bericht

- eine wesentliche Änderung der Verhältnisse,
- die Subsidiarität gegenüber der Satzungsänderung,
- die Erforderlichkeit,
- eine positive Prognose, dass nach der Zusammenführung die Zwecke der übernehmenden Stiftung im Wesentlichen in gleicher Weise dauernd und nachhaltig erfüllt werden können und
- die Beachtung des Stifterwillens vor.

Diese Tatbestandsvoraussetzungen erscheinen nach der hier vertretenen Auffassung für die hoheitliche Zusammenführung nicht geeignet. Es ist zu berücksichtigen, dass die hoheitliche Zusammenführung einen Eingriff

gegenüber der Stiftung darstellt. Es bedarf daher einer hinreichend bestimmten Ermächtigungsgrundlage.³³ Der Bericht sieht indessen eine Ermächtigungsgrundlage mit fünf erheblich konkretisierungsbedürftigen Tatbestandsmerkmalen vor. Es erscheint daher zweifelhaft, dass eine solche Ermächtigungsgrundlage hinreichend bestimmt wäre, um die Stiftungsbehörde zu einem so weitreichenden Eingriff gegenüber den beteiligten Stiftungen zu ermächtigen.³⁴

Weiterhin sollte die Stiftungsbehörde nach der hier vertretenen Auffassung die Zusammenführung nicht bereits bei einer wesentlichen Veränderung der Verhältnisse verfügen dürfen. Denn die Konkretisierung der Wesentlichkeit der Veränderung kann stets nur anhand des Stifterwillens beurteilt werden,³⁵ sodass die Wesentlichkeit nur dann bejaht werden kann, wenn die Zusammenführung unter den konkret gegebenen Umständen mit der konkret in Betracht gezogenen Partnerstiftung sich als Verwirklichung des Stifterwillens, wie er bei Errichtung der Stiftung zum Ausdruck gebracht wurde, darstellt.³⁶ Eine solche Verwirklichung des Stifterwillens ist jedoch Aufgabe der Stiftungsorgane und sollte nicht zur Grundlage eines hoheitlichen Eingriffs gegenüber der Stiftung gemacht werden. Nach der hier vertretenen Auffassung sollte daher die hoheitliche Zusammenführung erst dann zugelassen werden, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, die der Bericht der Arbeitsgruppe für eine wesensverändernde Satzungsänderung durch die Behörde vorsieht.³⁷

d) Besonderheiten bei der Zulegung

Betrachtet man den Regelungsvorschlag der Arbeitsgruppe zur Zulegung, so fällt auf, dass der Entwurf von dem Verständnis geprägt ist, dass die Zulegung lediglich gegenüber der übertragenden Stiftung einen Eingriff darstelle.

Entsprechend formuliert der Textvorschlag § j Nr. 1 die Voraussetzungen für die Zulegung in der Weise, dass in Bezug auf *die übertragende Stiftung* eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse eingetreten sein muss, nicht jedoch in Bezug auf die aufnehmende Stiftung. Weiterhin sieht § j Nr. 3 als Voraussetzung vor, dass die übernehmende Stiftung auch nach

der Zulegung "ihre" Zwecke im Wesentlichen in gleicher Weise dauernd und nachhaltig erfüllen können muss. Dem entspricht es, dass bei der hoheitlichen Zulegung nach § 1 Abs. 2 [S. 1](#) die aufnehmende Stiftung lediglich zustimmen muss, ihr gegenüber also keine Verfügung der Behörde erforderlich sein soll. Dies erscheint nur für den Fall gerechtfertigt, dass die übertragende Stiftung sich im Rahmen der Zulegung vollständig an den Stiftungszweck und die Verfassung der übernehmenden Stiftung anpassen kann oder sich Zweck und Verfassung der beteiligten Stiftungen vollständig entsprechen. Aus Sicht der übernehmenden Stiftung würde sich die Zulegung in einem solchen Fall auf eine bloße Zustiftung reduzieren. Nach der hier vertretenen Auffassung ist aber auch die Zulegung darauf gerichtet, den Stifterwillen aller beteiligten Stiftungen im Sinne einer praktischen Konkordanz gleichberechtigt zur optimalen Geltung zu verhelfen.³⁸ Dieses Verständnis ist im Grundsatz auch im Entwurf der Arbeitsgruppe angelegt, wenn es dort in § j Nr. 4 bzw. § k Nr. 3 heißt, dass der Wille der Stifter aller beteiligten Stiftungen zu berücksichtigen ist.³⁹ Die Zusammenführung muss stets eine Zielstruktur zur Entstehung bringen, die sich als "Symbiose" der beteiligten Stiftungen im Sinne einer praktischen Konkordanz darstellt.⁴⁰ Dann darf aber die Zuweisung der Rollen der übertragenden Stiftung und der aufnehmenden Stiftung nicht ausschlaggebend dafür sein, ob sich die eine oder die andere Stiftung anpassen muss. Sondern bei einer Zulegung müssen grundsätzlich Anpassungen am Stiftungszweck und an der Verfassung der aufnehmenden Stiftung eröffnet sein, soweit diese nach Maßgabe der Stifterwillen zulässig und erforderlich sind, damit Stiftungszweck und Verfassung den Anforderungen beider beteiligter Stiftungen im Sinne einer solchen praktischen Konkordanz entsprechen. Würde man eine solche Anpassung nicht als Bestandteil einer Zulegung ansehen, würde dies den Anwendungsbereich der Zulegung dramatisch verkürzen. Denn aus Sicht der übertragenden Stiftung könnte eine Zulegung dann nur erfolgen, wenn die aufnehmende Stiftung nahezu deckungsgleiche Stiftungszwecke verfolgt wie die übertragende Stiftung; die aufnehmende Stiftung könnte der übertragenden Stiftung nicht "entgegenkommen". Die Zulegung sollte zwar auch derartige Fälle erfassen, sie sollte jedoch nicht auf diese beschränkt sein. Daher ist nach dem hier vertretenen Verständnis einer Zulegung der übernehmenden Stiftung die Möglichkeit zu eröffnen,

ihren Stiftungszweck und ihre Stiftungsverfassung an die gemeinsamen Erfordernisse anzupassen, soweit dies dem Stifterwillen der aufnehmenden Stiftung entspricht. Ausgehend davon sollte in der Ermächtigungsgrundlage angelegt sein, dass Zweck und Verfassung der aufnehmenden Stiftung nach dem Maßstab des Willens der Stifter aller beteiligten Stiftungen angepasst werden können. Aber es sollte auch geregelt sein, welche Voraussetzungen dabei bei der aufnehmenden Stiftung vorliegen müssen. Diesbezüglich könnte eine Verweisung auf die Voraussetzungen und Reichweite für Satzungsänderungen erwogen werden, wie sie der Bericht der Arbeitsgruppe vorschlägt. Weiterhin erscheint die Zweckerfüllungsprognose, wie sie der Textvorschlag des § j Nr. 3 für die Zulegung vorsieht, grundsätzlich zweckmäßig. Allerdings sollte diese Prognose nach dem hier vertretenen Verständnis einer Zulegung die Stiftungszwecke aller beteiligten Stiftungen gleichberechtigt berücksichtigen und nicht allein auf die Zuwendung der aufnehmenden Stiftung abstellen. Voraussetzung sollte daher sein, dass es gesichert erscheint, dass die übernehmende Stiftung nach der Zulegung die Stiftungszwecke aller beteiligten Stiftungen im Wesentlichen in gleicher Weise dauernd und nachhaltig erfüllen kann. Würde die Zweckerfüllungsprognose im vorstehenden Sinne ausgelegt, wäre auch die zusätzliche Voraussetzung des § j Nr. 2, wonach die wesentlichen Zwecke der übertragenden Stiftung Zwecken der übernehmenden Stiftung entsprechen müssen, hinfällig. Dieser zusätzlichen Voraussetzung bedürfte es dann nicht mehr. Ohnehin sollte nicht auf die formelle Formulierung des Stiftungszwecks in der Stiftungssatzung, sondern auf die zur Zweckverwirklichung vorgesehenen und tatsächlich verwirklichten Maßnahmen abgestellt werden, wie es die Zweckerfüllungsprognose vorsieht.⁴¹

Folgt man dem hier vertretenen Verständnis einer Zulegung, so folgt daraus zugleich, dass für eine hoheitliche Zulegung auf Seiten der aufnehmenden Stiftung eine bloße Zustimmung nicht generell ausreichen kann. Soweit im Rahmen der Zulegung Anpassungen an Stiftungszweck und Verfassung der aufnehmenden Stiftung erforderlich werden, muss auch in Bezug auf die aufnehmende Stiftung der oben skizzierte Tatbestand erfüllt sein.⁴² Unter diesen Voraussetzungen kommt es schließlich in Betracht, dass die Zulegung mit entsprechenden

Anpassungen gegenüber der aufnehmenden Stiftung hoheitlich verfügt wird. In diesem Zusammenhang bleibt anzumerken, dass auch eine kombiniert organschaftlich-hoheitliche Zusammenführung denkbar ist. Dies bedeutet eine Zusammenführung, die gegenüber einer beteiligten Stiftung im Wege der hoheitlichen Zusammenführung verfügt wird und an der sich eine weitere Stiftung im Wege der organschaftlichen Zusammenführung, das heißt auf Basis eines Organbeschlusses, beteiligt.⁴³

e) Zuständigkeit und Verfahren

Der Bericht der Arbeitsgruppe sieht ein gestuftes behördliches Verfahren vor. Die Genehmigungsentscheidung ist von der Behörde zu treffen, der nach der Zusammenführung auch die Aufsicht über die resultierende Stiftung obliegt. Soweit für eine übertragende Stiftung die Zuständigkeit einer anderen Behörde gegeben ist, ist deren Zustimmung erforderlich. Dieses Verfahren erscheint zweckmäßig.⁴⁴ Es sollte allerdings erwogen werden, der Genehmigungsbehörde und der Zustimmungsbehörde jeweils konkrete Prüfungsgegenstände zuzuweisen, um eine klare Abgrenzung der Kompetenzen sicherzustellen.⁴⁵

Der Bericht der Arbeitsgruppe normiert weiterhin im Textvorschlag § 1 Abs. 2 die Subsidiarität der hoheitlichen Zusammenführung gegenüber der organschaftlichen Zusammenführung.⁴⁶ Dies ist zu begrüßen. Allerdings erscheint die Abgrenzung nach dem rechtlichen und tatsächlichen "Können" fraglich. Ein behördliches Einschreiten sollte auch bei einer Untätigkeit der betroffenen Stiftungen möglich sein, d.h. wenn die beteiligten Stiftungen an sich handeln könnten, dies entgegen dem Stifterwillen jedoch nicht tun.

f) Zusammenführungsvertrag

Der Bericht sieht vor, dass eine organschaftliche Zusammenführung auf Basis eines Zusammenführungsvertrages stattfinden soll.⁴⁷ Zu den

Inhalten des Zusammenlegungsvertrages formuliert der Bericht bislang erste Erwägungen.⁴⁸

Als Pflichtangaben des Zusammenführungsvertrages sieht der Entwurf vor:

- Angaben zu den beteiligten Stiftungen,
- Angaben zur Rollenverteilung bei der Zulegung,
- Angaben zum Erhalt des Stiftungsvermögens,
- Angaben zu satzungsmäßigen Ansprüchen von Destinatären,
- weitere Angaben entsprechend § 5 UmwG,
- Zusammenführungsstichtag,
- Stiftungsgeschäft der Zielstiftung bei der Zusammenlegung.⁴⁹

Vor allem in der Stiftungspraxis zeigt sich, dass Stiftung und Stiftungsbehörden ein großes Interesse an einem verbindlichen und klar strukturierten Ablauf einer Zusammenführung haben.⁵⁰ Ein Zusammenführungsvertrag als Grundlage und die vorstehenden Pflichtinhalte erscheinen daher sinnvoll.⁵¹

Allerdings wäre ein eigenständiges Stiftungsgeschäft für die Errichtung der Zielstiftung nicht erforderlich. Die Zusammenlegung würde nach einer Reform einen eigenständigen Tatbestand für die Entstehung der Zielstiftung darstellen. Ein zusätzliches Stiftungsgeschäft müsste daher auch nicht Gegenstand eines Zusammenführungsvertrages sein. Gegenstand des Zusammenführungsvertrages sollte bei der Zusammenlegung allerdings die Stiftungssatzung der neu entstehenden Zielstiftung und bei der Zulegung die gegebenenfalls erforderliche Anpassung an Stiftungszweck und Verfassung der aufnehmenden Stiftung sein.

g) Form des Zusammenführungsvertrages

Der Bericht der Arbeitsgruppe spricht sich dafür aus, dass die Schriftform für den Zusammenführungsvertrag genügen soll und die Anwendbarkeit des § 311 b Abs. 2 BGB ausdrücklich ausgeschlossen sein soll.⁵² Dem ist nach der hier vertretenen Auffassung zuzustimmen.⁵³

Was die Form des Zusammenführungsvertrages anbelangt, so spricht zwar die Richtigkeitsgewähr und Fehlervermeidung dafür, eine notarielle Beurkundung des Zusammenführungsvertrages vorzusehen. Jedoch müsste die Stiftungsbehörde die Richtigkeitsgewähr und Fehlervermeidung bei der hoheitlichen Zusammenführung auch ohne Mitwirkung eines Notars gewährleisten können, so dass sie diese auch bei einer organschaftlichen Zusammenführung leisten können sollte. Weiterhin bedarf es keines Übereilungsschutzes, denn die Organe der Stiftungen sind auf die Verwirklichung des historischen Stifterwillens verpflichtet. Dessen Einhaltung gehört zum Prüfprogramm der Stiftungsbehörde im Rahmen der Genehmigung der Zusammenführung. Einem übereilten Willensentschluss muss daher nicht zusätzlich vorgebeugt werden. Die Rechtsicherheit wird bei der Zusammenführung schließlich durch die Bestandskraft der Genehmigung bzw. der hoheitlich verfügten Zusammenführung gewährleistet.

h) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen und Gläubigerschutz

Der Bericht der Arbeitsgruppe beinhaltet noch keine konkreten Vorschläge zur Normierung der Rechtsfolgen einer Zusammenführung einschließlich des Gläubigerschutzes und Rechtsschutzes.⁵⁴ Klar ist aus Sicht der Arbeitsgruppe allerdings, dass der Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgen soll.⁵⁵ Eine Gesamtrechtsnachfolge ist zwingend erforderlich, damit die Zusammenführung in der Praxis handhabbar wird. Zugleich bedingt eine Gesamtrechtsnachfolge aber auch, dass zweckmäßige Regelungen zum Eintritt der übrigen Rechtsfolgen einer Zusammenführung sowie zum Gläubigerschutz und dem effektiven Rechtsschutz der beteiligten Stiftungen, Destinatäre mit Rechtsanspruch auf Stiftungsleistung und Stiftungsorgane gefunden werden müssen. Diese

Bereiche gilt es, in ein integriertes System einzubinden, um einen interessengerechten Ausgleich und Rechtssicherheit zu erreichen.

aa. Rechtsfolgen und Rechtsschutz

Auf der Rechtsfolgenreite müsste bei einer Zusammenlegung die Entstehung der Zielstiftung vorgesehen sein. Bei der Zulegung müssten die gegebenenfalls erforderlichen Anpassungen an Stiftungszweck und Verfassung der aufnehmenden Stiftung erfolgen. Weiterhin müsste der Vermögensübergang von der bzw. den übertragenden Stiftungen auf die aufnehmende Stiftung bzw. Zielstiftung erfolgen. Nach Vollzug des Vermögensübergangs müssten die übertragenden Stiftungen erlöschen. Damit die gewünschte Rechtssicherheit und Rechtsklarheit eintreten kann, sollte für die organschaftliche Zusammenführung auch eine Heilungsvorschrift in Bezug auf etwaige Beschlussmängel vorgesehen werden.⁵⁶ Mit Eintritt dieser Rechtsfolgen wäre die Zusammenführung vollzogen. Es wären vollendete Tatsachen geschaffen. Aus diesem Grund muss der Zeitpunkt des Eintritts dieser Rechtsfolgen im Kontext des Gläubigerschutzes und effektiven Rechtsschutzes der Beteiligten gestaltet werden. Destinatären mit satzungsmäßigem Anspruch auf Stiftungsleistungen muss zuvor die Möglichkeit eingeräumt werden, von der Zusammenführung und den Auswirkungen der Zusammenführung auf ihre satzungsmäßigen Ansprüche Kenntnis zu erlangen und sich gegebenenfalls gegen die Zusammenführung zur Wehr zu setzen. Ein Ansatz hierfür wäre, eine Informationspflicht gegenüber Destinatären mit satzungsmäßigem Anspruch auf Stiftungsleistungen vorzusehen und ihnen eine Rechtsschutzfrist einzuräumen, die zwischen dieser Information und dem Eintritt der Rechtsfolgen der Zusammenführung verstreichen muss.⁵⁷ Auf diese Weise könnten Destinatäre mit satzungsmäßigem Anspruch auf Stiftungsleistungen bei einer organschaftlichen Zusammenführung ihre Rechte durch Beschlussanfechtung auf dem Zivilrechtsweg nötigenfalls durchsetzen. Zugleich wäre es auch den Stiftungsorganen innerhalb einer solchen Rechtsschutzfrist möglich, eine etwaige Verletzung ihrer Organrechte im Rahmen der organschaftlichen Zusammenführung durch Beschlussanfechtung auf dem Zivilrechtsweg geltend zu machen.

Bei einer hoheitlichen Zusammenführung wäre der Schutz der Destinatäre mit satzungsmäßigem Anspruch auf Stiftungsleistungen dadurch bewirkt, dass eine Bekanntgabe der hoheitlichen Zusammenführung auch an die Destinatäre mit satzungsmäßigem Anspruch auf Stiftungsleistungen vorgesehen wird und die Rechtsfolgen der Zusammenführung erst mit Bestandskraft der hoheitlichen Verfügung eintreten.⁵⁸ Auf diesem Wege haben die Destinatäre mit satzungsmäßigem Anspruch auf Stiftungsleistungen die Möglichkeit, sich gegen die hoheitlich verfügte Zusammenführung auf dem Verwaltungsrechtsweg durch Widerspruch und Anfechtungsklage zur Wehr zu setzen. Zugleich wird gewährleistet, dass auch im Verhältnis zu ihnen die Bestandskraft eintreten kann. Für die Stiftungen selbst wäre ein effektiver Rechtsschutz gegen hoheitlich verfügte Zusammenführungen dadurch gewährleistet, dass die Rechtsfolgen der Zusammenführung erst mit Bestandskraft der hoheitlichen Verfügung eintreten. Bis zum Eintritt der Bestandskraft hätten die Stiftungen die Möglichkeit, auf dem Verwaltungsrechtsweg im Wege des Widerspruches und der Anfechtungsklage gegen die Verfügung vorzugehen.⁵⁹ Die notwendige Rechtssicherheit würde bei der organschaftlichen Zusammenführung dadurch bewirkt, dass mit Bestandskraft der Genehmigung diese unangreifbar wird und zugleich die Rechtsfolgen einschließlich einer Heilung etwaiger Beschlussmängel eintreten. Bei der hoheitlichen Zusammenführung würde die Bestandskraft die Unangreifbarkeit der hoheitlich verfügten Zusammenführung bewirken und die Rechtsfolgen verfestigen. Damit wäre die Gefahr der Rückabwicklung einer vollzogenen Zusammenführung gebannt.

bb. Gläubigerschutz

Aus Sicht der Gläubiger der beteiligten Stiftungen bewirkt die Zusammenführung, dass ihnen entweder ein neuer Gläubiger aufgedrängt wird oder eine bonitätsrelevante Einwirkung auf ihren bisherigen Gläubiger erfolgt, ohne dass sie am Vorgang der Zusammenführung selbst beteiligt sind. Berücksichtigt man, dass eine Zusammenführung insbesondere für notleidende Stiftungen ein attraktives Gestaltungsmittel sein wird, ist klar, dass ein effektiver Gläubigerschutz vorgesehen werden

muss, auch wenn viele Stiftungen oftmals nur wenige Gläubiger haben.

Ein solcher Gläubigerschutz muss jedoch angemessen ausgestaltet sein. Der Gläubigerschutz und der Aufwand für den Gläubigerschutz dürfen die Zusammenführung nicht im Keim ersticken. Nach der hier vertretenen Auffassung könnte dafür ein mehrstufiges System des Gläubigerschutzes vorgesehen werden. Zunächst sollte die Genehmigungsbehörde bei ihrer Entscheidung auch berücksichtigen, dass die Befriedigung vorhandener Gläubiger durch die Zusammenführung nicht gefährdet sein darf.⁶⁰ Die vollzogene Zusammenführung sollte öffentlich bekannt gemacht werden und den Gläubigern sollte unter der Voraussetzung, dass die Befriedigung ihrer Forderung objektiv gefährdet ist, das Recht auf Sicherheitenstellung eingeräumt werden.⁶¹ Erwogen werden könnte schließlich auch, dass in Abhängigkeit von der "Größe" einer an der Zusammenführung beteiligten übertragenden Stiftung die Zusammenführung durch einen externen Prüfer daraufhin geprüft werden sollte, ob die Zusammenführung die Befriedigung bestehender Gläubigerforderungen gefährdet und ob die resultierende aufnehmende Stiftung bzw. Zielstiftung eine dauerhafte und nachhaltige Verwirklichung ihres Stiftungszwecks gewährleisten wird.⁶² Eine solche Prüfung sollte jedoch nur dann vorgesehen sein, wenn diese objektiv erforderlich ist, um die vorgenannten Prüfungen zuverlässig durchführen zu können und wenn die übertragende Stiftung bestimmte Größenkriterien erfüllt, so dass der Aufwand in einem angemessenen Verhältnis steht.⁶³

i) Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer bei der Zusammenführung

Kritische Anmerkungen sind in Bezug auf die Ausführungen des Berichts der Arbeitsgruppe zu angedachten Änderungen im Steuerrecht im Zusammenhang mit der Zusammenführung angezeigt. Zunächst stellt der Bericht zutreffend fest, dass eine Zusammenführung nach dem vorgesehenen Reformvorschlag einen eigenständigen Tatbestand des Vermögensübergangs darstellen wird, der nicht unter die bestehenden Regelungen des § 7 Abs. 1 Nr. 8 und Nr. 9 ErbStG fallen wird. Der

Vermögensübergang aus Anlass einer Zusammenführung würde damit nicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen.⁶⁴ Entgegen der Ansicht der Arbeitsgruppe ist dieses Ergebnis jedoch nicht korrekturbedürftig. Es entstünde gerade keine ungerechtfertigte Besteuerungslücke im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht; die Zusammenführung stünde zu Recht außerhalb der Besteuerungstatbestände des § 7 ErbStG. Denn die Rechtfertigung für eine Besteuerung der Tatbestände des § 7 Abs. 1 Nr. 8 und Nr. 9 ErbStG ist die dauerhafte, verbindliche Widmung eines gestifteten Vermögens zu einem vom Stifter bestimmten Zweck bzw. die endgültige Aufhebung dieser Widmung.⁶⁵ Diese Vermögen-Zweck-Bindung wird durch eine Zusammenführung aber gerade nicht berührt. Die Zusammenführung ist darauf ausgerichtet, die Vermögen-Zweck-Bindung aufrecht zu erhalten und ihr zu einer dauerhaften Fortwirkung zu verhelfen. Damit ist gerade keine Sachlage gegeben, die eine Besteuerung mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer rechtfertigen würde. Erwogen werden sollte allenfalls eine Klarstellung, dass die Zusammenführung gerade kein erbschaft- oder schenkungsteuerbarer Vorgang ist.

Die Überlegungen der Arbeitsgruppe erfolgen erkennbar mit Blick allein auf gemeinnützige Stiftungen. Bei gemeinnützigen Stiftungen würde die Erfüllung eines Tatbestandes nach § 7 ErbStG letztlich nicht zur Entstehung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer führen, da ein Erwerb bei gemeinnützigen Stiftungen gemäß § 13 Nr. 16 b) ErbStG steuerfrei bleibt. Diese Befreiung können jedoch privatnützige Stiftungen nicht für sich in Anspruch nehmen. Die Erwägungen der Arbeitsgruppe zielen letztlich darauf ab, für die Zusammenführung gemeinnütziger Stiftungen die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Nr. 2 GrEStG zu eröffnen. Nach § 3 Nr. 2 GrEStG bleibt ein Grundstückserwerb von der Grunderwerbsteuer befreit, soweit der Erwerb im Wege eines Erwerbs im Sinne des ErbStG erfolgt. Für eine gemeinnützige Stiftung hätte dies zur Folge, dass der Erwerb eines Grundstücks von der Grunderwerbsteuer befreit ist, sofern die Zusammenführung als schenkungsteuerbarer Tatbestand definiert wird. Von der Schenkungssteuer wäre die gemeinnützige Stiftung wiederum über § 13 Nr. 16 b) ErbStG befreit. Dies gilt jedoch nicht für eine Zusammenführung privatnütziger Stiftungen. Sie werden nicht von der Schenkungsteuer befreit. Das Ziel der Arbeitsgruppe,

den Erwerb von Grundeigentum im Rahmen einer Zusammenführung von gemeinnützigen Stiftungen von der Grunderwerbsteuer freizustellen ist zu begrüßen, jedoch ließe sich dieses auch systemgerecht durch einen entsprechenden eigenständigen Befreiungstatbestand im Grunderwerbsteuerrecht realisieren, der sich zugleich auch auf Grundstückserwerbe gemeinnütziger Erwerber außerhalb einer Zusammenführung erstrecken sollte.⁶⁶

In Bezug auf begleitende steuerrechtliche Anpassungen sei angemerkt, dass auch eine Regelung dafür vorgesehen werden müsste, dass eine Zusammenführung nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führt und die übernehmende Stiftung bzw. Zielstiftung in die steuerliche Position der übertragenden Stiftung einrückt. In Betracht käme insoweit eine Einbeziehung der Zusammenführung in den Anwendungsbereich des UmwStG.⁶⁷

j) Stifterrecht und Zusammenführung

Der Bericht der Arbeitsgruppe spricht sich dafür aus, dass sich ein etwaiges Stifterrecht, sofern ein solches eingeführt werden soll, jedenfalls nicht auf die Zusammenführung erstrecken soll, denn der Bestand der Stiftung soll nach der Errichtung nicht mehr zur Disposition des Stifters stehen.⁶⁸ Demgegenüber sieht der Bericht der Arbeitsgruppe vor, dass sich ein etwaiges Stifterrecht auch auf eine Satzungsänderung im Sinne des Berichts erstrecken soll, so dass auch eine Änderung des Stiftungszwecks, zumindest in verwandte Zwecke, vom Stifterrecht erfasst wäre.⁶⁹ Danach würde das Stifterrecht zu einem Eingriff in die Vermögen-Zweck-Beziehung im Wege der Zweckänderung ermächtigen. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht überzeugend, von einem etwaigen Stifterrecht die Zusammenführung auszunehmen. Denn die Zusammenführung würde in die Vermögen-Zweck-Bindung gerade nicht eingreifen, sondern wäre auf deren Fortwirkung ausgerichtet (vgl. oben). Weiterhin überzeugt die Begründung der Arbeitsgruppe nicht, dass die Zusammenführung als Verfügung über den Bestand der Stiftung dem Willen des Stifters nach der Stiftungserrichtung entzogen sein sollte. Denn

im Kern geht es bei der Zusammenführung nicht über eine Verfügung über den Bestand der Stiftung, sondern es geht darum, der Stiftungsidee zu einer Fortwirkung zu verhelfen. Anders als die Aufhebung der Stiftung oder eine Umwandlung in die Verbrauchsstiftung würde die Zusammenführung eine dauerhafte Fortwirkung der Stiftungsidee bewirken. Schließlich wäre zu überlegen, ob das Stifterrecht zur Satzungsänderung, wie es nach dem Bericht erwogen wird, nicht ohnehin mittelbar die Möglichkeit einer Zusammenführung auf Veranlassung des Stifters eröffnen würde. Denn durch eine Satzungsänderung auf Veranlassung des Stifters könnten die Voraussetzungen für eine organschaftliche Zusammenführung in weiten Teilen beeinflusst werden, so dass es überzeugender erscheint, den Stifter offen und unmittelbar zur Bewirkung der Zusammenführung zu ermächtigen.

k) Regelungsstandort der Zusammenführung

Der Bericht der Arbeitsgruppe spricht sich dafür aus, dass die Zusammenführung im BGB geregelt werden sollte und nicht etwa im UmwG oder in einem eigenständigen Stiftungsgesetz.⁷⁰ Die angeführten Argumente erscheinen indessen nicht zwingend. Zur Begründung wird vorgetragen, dass die Stiftung als Grundform der juristischen Person im BGB geregelt werden solle und nur die Verortung im BGB eine kompetente Kommentierung gewährleisten würde. Für eine Verortung im BGB könnte indessen angeführt werden, dass die Stiftung anders als die umwandlungsfähigen Rechtsträger des UmwG keine Anteilseigner kennt und eine Zusammenführung daher im UmwG zahlreiche Sonderregelungen erfordern würde, so dass die Zusammenführung dort letztlich ein Fremdkörper bliebe.⁷¹ Ob der Umstand, dass die Rechtsform der Stiftung ursprünglich nicht als Unternehmensträger gedacht war, dazu zwingt, die Zusammenführung außerhalb des UmwG zu normieren, kann angesichts der zunehmenden Zahl unternehmenstragender Stiftungen differenziert betrachtet werden.⁷² Für eine Normierung der Zusammenführung innerhalb des UmwG spricht sicherlich die sachliche Verwandtschaft der Zusammenführung zu den Verschmelzungsvorgängen des UmwG, aufgrund derer eine entsprechende Anwendung zahlreicher

Vorschriften des UmwG in Betracht kommt.⁷³ Schließlich wäre zu berücksichtigen, dass eine zweckmäßige Normierung der Zusammenführung einen nicht unerheblichen Regelungsumfang erforderlich macht, der im Vergleich zum übrigen Stiftungsrecht des BGB außer Verhältnis zur praktischen Relevanz der Zusammenführung stehen könnte.⁷⁴ Die Verortung erscheint letztlich von untergeordneter Bedeutung. Es lassen sich jedoch gute Gründe sowohl für eine Regelung im BGB als auch im UmwG finden.

IV. Fazit

Die Zusammenführung stellt ein vielversprechendes Institut gerade für und im Umgang mit notleidenden Stiftungen dar. Es ist daher wichtig und gut, dass sich der Bericht der Arbeitsgruppe mit der Reform der Zusammenführung befasst. Der Bericht adressiert dabei wesentliche Aspekte einer zweckmäßigen Reform des Rechts der Zusammenführung, insbesondere spricht sich der Bericht für eine bundeseinheitliche Regelung aller vier Formen der Zusammenführung und für eine Gesamtrechtsnachfolge aus. Weiterhin sind zweckmäßige Regelungen zur behördlichen Zuständigkeit angelegt.

Gleichwohl sind die Vorschläge des Berichts in verschiedenen Bereichen kritisch zu überdenken. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Zusammenführung insbesondere in Form der Zulegung sind zu hinterfragen und es fehlen bislang klare Vorgaben zum Ablauf der Zusammenführung. Die Rechtsfolgen der Zusammenführung sind noch nicht im Detail bedacht. Es fehlen dementsprechend auch Regelungen zu einem angemessenen Gläubigerschutz, einem effektiven Rechtsschutz der beteiligten Stiftungen, Organmitglieder und der Destinatäre mit Rechtsanspruch auf Stiftungsleistungen. Die vorgesehenen Anpassungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in Bezug auf die Zusammenführung sind unzweckmäßig, und es bleiben weitere Problemfelder im Steuerrecht unangetastet.

Dennoch bleibt die einleitende Feststellung ausdrücklich zu bekräftigen, dass der Bericht der Arbeitsgruppe eine ausgesprochen wertvolle Diskussionsgrundlage liefert. Der Bericht ist ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung. Aufgabe ist es jetzt, die Diskussion auf dieser

Grundlage fortzuführen, um ein insgesamt stimmiges Regelungssystem zu schaffen.

V. Anhang: Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Zusammenführung von rechtsfähigen Stiftungen

Artikel 1 – Änderung des Umwandlungsgesetzes

Das Umwandlungsgesetz vom 28.10.1994 (BGBl. I S. 3210), zuletzt geändert durch Art. 22 G des Gesetzes vom 24.04.2015 (BGBl. I S. 642), wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
 1. „Sechstes Buch Organschaftliche Zusammenführung §§ 305 bis 312“
 2. „Siebtes Buch Strafvorschriften und Zwangsgelder §§ 313 bis 316“
 3. „Achstes Buch Übergangs- und Schlussvorschriften §§ 317 bis 325“
2. § 1 Abs. 1 UmwG wird um folgende Nummer 5. ergänzt: „durch organschaftliche Zulegung und Zusammenlegung (Zusammenführung).“
3. Nach § 304 werden anstelle der aufgehobenen Paragraphen §§ 305-312 die folgenden Paragraphen als neues „Sechstes Buch Organschaftliche Zusammenführung“ eingefügt:

§ 305 Arten der organschaftlichen Zusammenführung

Rechtsfähige Stiftungen können auf Basis eines Beschlusses ihrer Organe unter Aufhebung ohne Liquidation zusammengeführt werden

- a. im Wege der Zulegung durch Übertragung des Vermögens einer oder mehrerer Stiftungen (übertragende Stiftungen) als Ganzes auf eine andere fortbestehende Stiftung (übernehmende Stiftung)

oder

- b. im Wege der Zusammenlegung durch Übertragung des Vermögens mehrerer Stiftungen (übertragende Stiftungen) als Ganzes auf eine andere neue, hierdurch errichtete Stiftung (Zielstiftung).

§ 306 Zusammenführungsvertrag

- (1) Die Vorstände der beteiligten Stiftungen schließen einen Zusammenführungsvertrag.
- (2) Der Zusammenführungsvertrag, im Falle des § 307 Abs. 3 Alt. 2 sein Entwurf, muss mindestens folgende Angaben enthalten:
 - a. den Namen, den Sitz, den Zweck und die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde der beteiligten Stiftungen;
 - b. die Art der Zusammenführung;
 - c. bei der Zulegung: den Inhalt der Zweck- und Satzungsänderung der übernehmenden Stiftung;
 - d. bei der Zusammenlegung: die Stiftungssatzung der Zielstiftung;
 - e. den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen der übertragenden Stiftungen als für Rechnung der übernehmenden Stiftung bzw. der Zielstiftung vorgenommen gelten (Zusammenführungsstichtag).
- (3) Die Ausgestaltung der Zweck- und Satzungsänderung der aufnehmenden Stiftung bzw. die Ausgestaltung des Stiftungszwecks und der Satzung der Zielstiftung erfolgt nach Maßgabe des Stifterwillens der beteiligten Stiftungen und der Bestimmungen in den Stiftungssatzungen. Die Belange der beteiligten Stiftungen sind gleichberechtigt zu optimaler Geltung zu bringen.
- (4) Der Zusammenführungsvertrag bedarf der Schriftform. Diese genügt auch dann, wenn Vermögenswerte übertragen werden,

für deren Übertragung eine strengere Form vorgesehen ist. § 4 Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

- (5) Verletzt eine Stiftung schuldhaft ihre Pflicht zur Förderung des Zusammenführungserfolges, so kann jede andere beteiligte Stiftung, nachdem sie erfolglos eine angemessene Frist zur Vornahme der erforderlichen Handlung gesetzt hat, von dem Zusammenführungsvertrag durch schriftliche Erklärung gegenüber allen anderen beteiligten Stiftungen zurücktreten. Das Recht zum Rücktritt endet mit Stellung des Genehmigungsantrages nach § 309 Abs. 1.

§ 307 Beschlussfassung über die Zusammenführung

- (1) Der Zusammenführungsvertrag wird nur wirksam, wenn das nach der Stiftungssatzung für den Beschluss der Zusammenführung zuständige Stiftungsorgan der jeweiligen Stiftung dem Vertrag zustimmt. Die Ermächtigung zum Beschluss der Zusammenführung muss dem Stiftungsorgan durch den Stifter im Stiftungsgeschäft eingeräumt worden sein. Ein Vorgehen nach § 87 Abs. 1a Satz 3 BGB-E bleibt hiervon unberührt.
- (2) Das Stiftungsorgan kann von einer Ermächtigung nach Abs. 1 Satz 2 nur Gebrauch machen, wenn eine gegenüber dem Errichtungszeitpunkt wesentliche Veränderung der Verhältnisse eingetreten ist. Der Stifter kann in dem Stiftungsgeschäft zusätzliche formelle und materielle Voraussetzungen bestimmen.
- (3) Dem beschließenden Organ ist der Vertrag oder sein Entwurf nebst den Unterlagen nach § 309 Abs. 1 Satz 3 lit. a. bis e. zur Vorbereitung der Beschlussfassung zuzuleiten.
- (4) Klagen gegen den Zusammenführungsbeschluss müssen innerhalb eines Monats nach der Beschlussfassung erhoben werden. Die jeweilige Stiftung teilt etwaigen Destinatären mit satzungsmäßigem Anspruch auf Stiftungsleistungen den Beschluss schriftlich mit und weist auf die Wirkungen des §

312 hin. Die Mitteilung muss Aufschluss darüber geben, welche Auswirkungen die Zusammenführung auf die satzungsmäßigen Ansprüche haben wird. Für die Destinatäre läuft die Frist nach Satz 1 mit Ablauf des dritten Tages nach Absendung der schriftlichen Mitteilung.

§ 308 Prüfung der Zusammenführung

- (1) Soweit es die Beurteilung der Voraussetzungen des § 309 Abs. 3 lit. e. oder f. erfordert, haben die Stiftungen die Prüfung des Entwurfs des Zusammenführungsvertrags sowie der Rechnungslegungsunterlagen nach § 309 Abs. 1 Satz 3 lit. c. und d. durch einen sachverständigen Prüfer (Zusammenführungsprüfer) gemeinsam zu veranlassen. Eine Prüfung soll erfolgen, wenn eine der übertragenden Stiftungen im Mittel der letzten drei Geschäftsjahre mindestens zwei der nachfolgenden Merkmale überschreitet:
 - a. EUR 2 000 000 Stiftungsvermögen.
 - b. EUR 250 000 Gesamtausgaben, einschließlich der Ausgaben für die Zweckverwirklichung, Verwaltung und Rücklagenbildung.
 - c. Zwanzig Arbeitnehmer.
- (2) Die beteiligten Stiftungen können den gemeinsamen Zusammenführungsprüfer im Einvernehmen mit der Genehmigungsbehörde benennen, andernfalls ernennt die Genehmigungsbehörde den Prüfer. § 11 Abs. 1 gilt entsprechend. Die beteiligten Stiftungen stellen dem Prüfer den Zusammenführungsvertrag oder seinen Entwurf und die übrigen Unterlagen nach § 309 Abs. 1 Satz 3 lit. b. bis f. zur Verfügung. Sie erteilen ihm alle für seine Prüfung erforderlichen Auskünfte.
- (3) Der Zusammenführungsprüfer erstellt einen schriftlichen Bericht, in dem darzulegen ist, ob die Voraussetzungen des § 309 Abs. 3 lit. e. und f. erfüllt sind, und legt den Bericht den

beteiligten Stiftungen vor. § 11 Abs. 2 gilt entsprechend.

- (4) Die Kosten der Prüfung tragen die beteiligten Stiftungen. Soweit sie keine abweichende Regelung treffen, tragen sie die Kosten untereinander zu gleichen Teilen.

§ 309 Genehmigung der Zusammenführung

- (1) Die Zusammenführung bedarf der Genehmigung durch die zuständige Stiftungsbehörde. Die Genehmigung ist durch die Vorstände der beteiligten Stiftungen gemeinsam zu beantragen. Mit dem Antrag sind der zuständigen Behörde vorzulegen:
- a. der Zusammenführungsvertrag;
 - b. die Satzungen und Stiftungsgeschäfte der beteiligten Stiftungen;
 - c. die der Stiftungsbehörde nach Landesrecht periodisch vorzulegenden Rechnungsunterlagen der beteiligten Stiftungen für die letzten drei Geschäftsjahre;
 - d. falls sich die letzten Rechnungsunterlagen nach lit. c. auf ein Geschäftsjahr beziehen, das mehr als sechs Monate vor dem Abschluss des Zusammenführungsvertrages oder der Antragstellung abgelaufen ist, entsprechende Rechnungslegungsunterlagen auf einen Stichtag, der nicht vor dem ersten Tag des dritten Monats liegt, der dem Abschluss oder der Antragstellung vorausgeht;
 - e. soweit vorhanden, der Bericht nach § 308 Abs. 3;
 - f. die Niederschriften über die Beschlussfassungen nach § 307 Abs. 1 nebst Nachweisen über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 307 Abs. 2;
 - g. die Erklärungen der Stiftungsvorstände, dass gegen den Zusammenführungsbeschluss keine oder keine fristgemäße Klage nach § 307 Abs. 4 erhoben wurde oder

etwaige Klagen rechtskräftig abgewiesen oder zurückgenommen wurden. § 16 Abs. 2 gilt entsprechend. Für Klagen der Destinatäre gilt zudem § 16 Abs. 3 mit Ausnahme dessen Satz 3 Nr. 2 entsprechend.

Darüber hinaus erteilen die beteiligten Stiftungen der Genehmigungsbehörde und der Zustimmungsbehörde alle für deren Prüfung nach Abs. 3 bzw. Abs. 4 erforderlichen Auskünfte.

- (2) Über die Genehmigung entscheidet bei der Zulegung die für die übernehmende Stiftung zuständige Aufsichtsbehörde, bei der Zusammenlegung die Anerkennungsbehörde der Zielstiftung (Genehmigungsbehörde). Übt die Genehmigungsbehörde nicht zugleich die Aufsicht über sämtliche übertragenden Stiftungen aus, so bedarf die Genehmigung der Zustimmung der übrigen, für die übertragenden Stiftungen zuständigen Aufsichtsbehörden (Zustimmungs-behörde).
- (3) Die Genehmigung ist zu erteilen, wenn in Ansehung aller beteiligten, der Aufsicht der Genehmigungsbehörde unterstehenden Stiftungen:
 - a. die Zusammenführung durch eine entsprechende Ermächtigung im Stiftungsgeschäft gedeckt ist;
 - b. die formellen und materiellen Vorgaben des § 307 Abs. 2 und der Stiftungssatzung eingehalten sind;
 - c. die Zusammenführung dem Willen des Stifters entspricht und insbesondere die Vorgaben des § 306 Abs. 3 eingehalten sind;
 - d. etwaige satzungsmäßige Rechtsansprüche der Destinatäre auf Stiftungsleistungen gewahrt bleiben;

und zudem:

- e. Forderungen von Gläubigern, zu deren Befriedigung das

Vermögen der beteiligten Stiftungen nicht ausreicht, weder bekannt noch zu erwarten sind;

- f. die dauernde und nachhaltige Erfüllung des künftigen Stiftungszwecks der aufnehmenden Stiftung bzw. der Zielstiftung gesichert erscheint;
- g. im Fall der Zusammenlegung auch die übrigen Voraussetzungen des § 80 Abs. 2 BGB in Ansehung der Zielstiftung erfüllt sind;
- h. die Erklärung nach Abs. 1 lit. g. vorliegt und keine abweichenden Erkenntnisse vorhanden sind.

(4) Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn in Ansehung aller beteiligten, der Aufsicht durch die Zustimmungsbehörde unterstehenden Stiftungen die Voraussetzungen des Abs. 3 lit. a. bis d. erfüllt sind.

(5) Die Genehmigungsbehörde kann unter den Voraussetzungen des § 308 Abs. 1 die Vorlage eines Berichts nach § 308 Abs. 3 verlangen. An die Ergebnisse des Berichtes ist die Behörde bei ihrer Entscheidung nicht gebunden.

(6) Die Genehmigungsbehörde gibt die Genehmigung den beteiligten Stiftungen bekannt. Die Genehmigung muss mindestens folgende Angaben enthalten:

- a. den Namen und den Sitz der beteiligten Stiftungen;
- b. die Art der genehmigten Zusammenführung;
- c. bei der Zusammenlegung: den Namen und den Sitz der Zielstiftung;
- d. bei der Zulegung: die Benennung der aufnehmenden Stiftung;
- e. den Zusammenführungstichtag;
- f. die jeweils datierte Benennung des zugrundeliegenden

Zusammenführungsvertrags, der
Zusammenführungsbeschlüsse und der etwaigen
Zustimmungsverfügungen der Zustimmungsbehörden.

§ 310 Bekanntmachung

- (1) Unverzüglich nach Eintritt der Bestandskraft der Genehmigung macht die Genehmigungsbehörde die Zusammenführung mit dem Inhalt der Genehmigung nach § 309 Abs. 6 Satz 2 lit. a. bis e. durch Veröffentlichung im Amtsblatt eines jeden Bundeslandes bekannt, in dem eine beteiligte Stiftung ihren Sitz hat.
- (2) Die Gläubiger sind in der Bekanntmachung auf ihr Recht hinzuweisen, nach § 311 Sicherheit zu verlangen.

§ 311 Gläubigerschutz

Den Gläubigern der beteiligten Stiftungen ist entsprechend § 22 unter den dort genannten Voraussetzungen Sicherheit zu leisten. An die Stelle des Zeitpunktes der Bekanntmachung der Eintragung im Handelsregister tritt der Zeitpunkt der Bekanntmachung nach § 310 Abs. 1.

§ 312 Wirkungen der behördlichen Genehmigung

Mit Bestandskraft der behördlichen Genehmigung treten die Rechtfolgen der Zusammenführung ein:

- a. im Falle der Zulegung wird die Anpassung des Stiftungszwecks und der Stiftungssatzung der aufnehmenden Stiftung bewirkt;
- b. im Falle der Zusammenlegung gelangt die Zielstiftung zur Entstehung;
- c. das Vermögen der übertragenden Stiftungen geht einschließlich der Verbindlichkeiten auf die übernehmende Stiftung bzw. die Zielstiftung über;
- d. die übertragenden Stiftungen erlöschen;

- e. etwaige Mängel der Zusammenführungsbeschlüsse werden geheilt.

Artikel 2 – Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuchs

Das Bürgerliche Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl. I S. 42, 2909, BGBl. 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 16 G des Gesetzes vom 29.06.2015 (BGBl. I S. 1042), wird wie folgt geändert.

Als neuer § 87 Abs. 1a BGB wird folgender Absatz eingefügt:

- (1a)¹Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 vor, oder ist die nachhaltige und dauerhafte Verwirklichung des Stiftungszwecks nicht länger gesichert, kann die zuständige Behörde gegenüber der betroffenen Stiftung die Zusammenführung anordnen; die §§ 305 ff. UmwG-E gelten entsprechend. ²Eine Stiftung kann sich an einer nach Satz 1 angeordneten Zusammenführung im Wege der organschaftlichen Zusammenführung beteiligen. ³Darüber hinaus prüft die zuständige Behörde auf Antrag, ob die Voraussetzungen einer Maßnahme nach Satz 1 in Ansehung der antragstellenden Stiftungen erfüllt sind.

Artikel 3 – Änderung des Umwandlungssteuergesetzes

Das Umwandlungssteuergesetz vom 07.12.2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 25.07.2014 (BGBl. I S. 1266), wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
 1. „Neunter Teil. Zusammenführung von Stiftungen“
 2. „Zehnter Teil. Verhinderung von Missbräuchen“
 3. „Elfter Teil. Anwendungsvorschriften und Ermächtigung“
2. In § 1 UmwStG wird der folgende, neue Absatz 4a eingefügt: „Der Neunte Teil gilt nur für Zusammenführungen von Stiftungen im

Sinne der §§ 305-312 UmwG-E und § 87 Abs. 1a BGB-E.“

3. Nach § 25 wird der folgende § 25a als neuer „Neunter Teil. Zusammenführung von Stiftungen“ eingefügt:

§ 25a Bei der Zusammenführung von Stiftungen entsprechend anzuwendende Vorschriften

- (1) Bei der Zusammenführung von Stiftungen gelten für den Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Stiftung § 11 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 und § 3 Abs. 2 Satz 2 entsprechend.
- (2) Bei einer Zusammenführung von Stiftungen hat die übernehmende Stiftung bzw. die Zielstiftung die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter entsprechend § 12 Abs. 1 Satz 1 zu übernehmen.
- (3) Die übernehmende Stiftung bzw. die Zielstiftung tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Stiftung ein; § 4 Abs. 2 und 3 gilt entsprechend.
- (4) Bei einer Zusammenführung von Stiftungen gelten die vorstehenden Bestimmungen für die Ermittlung der Gewerbesteuer entsprechend. Für die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Stiftung im Sinne des § 10a des Gewerbesteuergesetzes gilt Abs. 3 entsprechend.

Artikel 4 – Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Das Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung in der Bekanntmachung vom 26.02.1997 (BGBl. I S. 418, 1804), zuletzt geändert durch Art. 14 des Gesetzes vom 25.07.2014 (BGBl. I S. 1266), wird wie folgt geändert:

In § 4 GrEStG wird die folgende, neue Nummer 6 eingefügt:

„der Erwerb eines Grundstücks durch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar

gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Soweit das Grundstück im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs genutzt wird, erfolgt keine Ausnahme von der Besteuerung. Die Ausnahme von der Besteuerung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Institution innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Grundvermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird. Dasselbe gilt, wenn das Grundvermögen für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird.“

- * Der Beitrag beruht auf dem Vortrag des Autors auf dem Symposium zum Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" am 10.3.2017 in Hamburg. Grundlage des Beitrags und des Vortrags sind die Forschungsergebnisse des Autors im Rahmen seiner rechtswissenschaftlichen Dissertation unter dem Titel "Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, geltendes Recht und Reformentwurf zur Zulegung und Zusammenlegung", 2017, zugleich Dissertation Bucerius Law School, Hamburg.
- 1 Quelle: Datenbank Deutscher Stiftungen, Stand März 2017, Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V.
- 2 Vgl. statt aller *Arnold*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27.6; *Fritsche*, in: Werner/Saenger, Die Stiftung, 2008, Rn. 711; *Oetker*, Zusammenführung von Stiftungen und Gesamtrechtsnachfolge, FS Werner (2009), S. 208; *Peters/Herms*, Die Fusion bürgerlich-rechtlicher Stiftungen, ZSt 2004, 323, 323.
- 3 Vgl. statt aller *Arnold*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27.6; *Fritsche*, in: Werner/Saenger, Die Stiftung, 2008, Rn. 711; *Oetker*, Zusammenführung von Stiftungen und Gesamtrechtsnachfolge, FS Werner (2009), S. 208; *Peters/Herms*, Die Fusion bürgerlich-rechtlicher Stiftungen, ZSt 2004, 323, 323.
- 4 Vgl. statt aller *Arnold*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27.7 f.
- 5 Vgl. dazu im Detail, einschließlich Ablaufplänen, die mit den Stiftungsbehörden im Rahmen einer Befragung abgestimmt wurden, *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 15 ff.
- 6 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 202 ff.
- 7 *Arnold* in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27.14 ff.; *Bamberger/Roth/Backert*, BGB, 2014, § 87 Rn. 2; *Denecke*, Zur Rechtsnachfolge bei Stiftungsvereinigungen, ZSt 2004, 278; *Fritsche* in: Werner/Saenger, Die Stiftung, 2008, Rn. 742; *Heuer/Ringe*, Rote Seiten S & S,

- 3/2005, S. 4; *Hüttemann/Rawert*, Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes, ZIP 2002, 2019, 2023; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearb. 2011, § 87 Rn. 5; *Reuter*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, 2013, S. 45; Begründung des Entwurfs eines Stiftungsgesetzes des Landes Mecklenburg-Vorpommern, Drucksache 4/2047, S. 10; *Semler/Stengel/Semler*, UmwG, 9. Aufl. 2012, § 161 Rn. 43; *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli/Suerbaum*, Stiftungsrecht Kommentar, 1. Aufl. 2011, Teil B, § 87 Rn. 21.
- 8 Vgl. zum Streitstand eingehend *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 20 ff., 76 ff.
- 9 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 20 ff. und S. 76 ff.
- 0 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 204 f.
- 1 *Arnold*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27.14 ff.; *Denecke*, Zur Rechtsnachfolge bei Stiftungsvereinigungen, ZSt 2004, 278, 278; *Fritsche*, in: *Werner/Saenger*, Die Stiftung, 2008, Rn. 742; *Heuer/Ringe*, Rote Seiten S & S, 3/2005, S. 4; *Hüttemann/Rawert*, Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes, ZIP 2002, 2019, 2023; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearb. 2011, § 87 Rn. 5; *Reuter*, Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, 2013, S. 37, 45; *MüKo/Reuter*, BGB, 6. Aufl. 2012, § 87 Rn. 14; *Semler/Stengel/Semler*, UmwG, 9. Aufl. 2012, § 161 Rn. 43; *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli/Suerbaum*, Stiftungsrecht Kommentar, 1. Aufl. 2011, § 87 Rn. 21; *MüKo/Weitemeyer*, BGB, 7. Aufl. 2015, § 87 Rn. 15.
- 2 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 45 ff.
- 3 *Arnold*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27.40 ff.; *Fritsche*, in: *Werner/Saenger*, Die Stiftung, 2008, Rn. 724 ff.; *Fritsche*, in: *Fritsche/Kilian*., StiftG Brandenburg Kommentar, § 10 Ziff. 1.5; *Gantenbrink*, Die hoheitliche Beendigung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde, 2010, S. 281 f.; *Hof*, in: *v. Campenhausen/Richter*, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 11 Rn. 56; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearb. 2011, § 87 Rn. 10; *Karper*, Die Zusammenlegung von privatrechtlichen Stiftungen, 1995, S. 62, S. 79 f., 95 f.; *Saenger*, Zusammenlegung von Stiftungen, ZSt 2007, 81, 83 ff.; *Semler/Stengel/Semler*, UmwG, 9. Aufl. 2012, § 161 Rn. 44 ff.
- 4 *Richter*, in: *MünchHdbGesR Bd V*, 3. Aufl. 2009, § 118 Rn. 32 ff.; *Staudinger/Weick*, BGB, Neubearb. 2012, § 51 Rn. 2, § 52 Rn. 1 ff.
- 5 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 204 f.
- 6 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 202 ff.
- 7 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 178 ff.
- 8 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 178 ff.
- 9 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 71.
- 0 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 71 f.

- 1 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 77.
- 2 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 71.
- 3 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 15 ff., 211 ff., 294 ff.
- 4 Der ausformulierte Entwurf des Autors ist diesem Beitrag als Anhang beigelegt. Zur umfassenden Begründung des Entwurfes vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 240 ff.
- 5 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 77.
- 6 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 123 ff.
- 7 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 77.
- 8 Vgl. zu diesem Erfordernis nach geltendem Stiftungsrecht *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 80 ff., S. 93 ff.; vgl. zu einem konkreten Entwurf einer entsprechenden gesetzlichen Ermächtigung den Anhang, dort § 307 Abs. 1 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 246 ff.
- 9 Vgl. zur möglichen Ausgestaltung eines solchen Antragsrechtes den Anhang, dort § 81 Abs. 1 BGB-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 260 ff.
- 0 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 74 ff.
- 1 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 65 f.
- 2 Vgl. Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 71 ff.
- 3 Maunz/Dürig-Herzog/Grzeszick, GG, 2013, Art. 20 Rn. 111 ff.; *Schulte*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 28.10.
- 4 Vgl. hierzu auch *Karper*, Die Zusammenlegung von privatrechtlichen Stiftungen, 1995, S. 86 f.
- 5 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 107 ff.
- 6 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 91 ff.
- 7 Vgl. die Textvorschläge §§ h und i des Berichts der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 58 ff.
- 8 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 71 ff.
- 9 Vgl. Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 74 ff.
- 0 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 54 ff, S. 71 ff., S. 126 ff., S. 135 ff.

- 1 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 50 ff.
- 2 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 69 ff.
- 3 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 262 ff.
- 4 Vgl. hierzu auch den Anhang, dort § 309 Abs. 1, 2 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 250 ff., 257 f.
- 5 Vgl. zu einer entsprechenden Kompetenzzuweisung den Anhang, dort § 309 Abs. 3 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 233 ff., dort § 309 Abs. 3 UmwG-E, 257 f.
- 6 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 77.
- 7 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 74 ff.
- 8 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 78 ff.
- 9 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 78 f.
- 0 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 245 f.
- 1 Vgl. zu einem entsprechenden Vorschlag den Anhang, dort § 306 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 245 ff.
- 2 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 79 f.
- 3 Vgl. den Regelungsvorschlag im Anhang, dort § 306 Abs. 6 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 233 ff., 245 f.
- 4 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 80 f.
- 5 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 71.
- 6 Vgl. zu einem Entwurf zur Regelung der Rechtsfolgen den Anhang, dort § 312 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 252 ff., 259 f.
- 7 Vgl. zur Ausgestaltung eines solchen Mechanismus den Anhang, dort §§ 307 Abs. 4, 309 Abs. 1 Buchst. g, 309 Abs. 3 Buchst. h, 312 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 246 ff., 252 ff.
- 8 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 258 f.
- 9 Vgl. zur Ausgestaltung eines solchen Mechanismus den Anhang, dort § 312 UmwG-E i.V.m. § 87 Abs. 1a BGB-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 259 f.
- 0 Vgl. den Anhang, dort § 309 Abs. 3 Buchst. e UmwG-E.

- Vgl. zur Ausgestaltung eines solchen Mechanismus den Anhang, dort §§ 310, 311
- 1 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 252.
 - 2 Vgl. zur Ausgestaltung einer solchen Prüfung den Anhang, dort § 308 UmwG-E und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 248 ff.
 - 3 *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 248 ff.
 - 4 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 116 ff.
 - 5 *Hahn/Schindler*, Die Besteuerung der Stiftungen, 1977, S. 102; *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 42 Rn. 46; *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 180 ff.; a. A. *Richter*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 42 Rn. 11 jedoch ohne inhaltliche Auseinandersetzung mit der besonderen Lage bei der Zusammenführung.
 - 6 Vgl. zu einem entsprechenden Regelungsvorschlag den Anhang, dort Artikel 4 und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 266 f.
 - 7 Vgl. zu einem entsprechenden Regelungsvorschlag den Anhang, dort Artikel 3 und zur weiteren Begründung *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 264 f.
 - 8 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 85.
 - 9 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 91.
 - 0 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe "Stiftungsrecht" an die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9.9.2016, S. 124 f.
 - 1 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 241 ff.
 - 2 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 241 ff.
 - 3 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 241 ff.
 - 4 Vgl. *Schauer*, Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen, 2017, S. 241 ff.

Perspektiven und Grenzen von Stiftungskooperationen aus rechtlicher Sicht

MATTHIAS UHL

- I. Zum Phänomen der Kooperation im Stiftungswesen
- II. Prolegomena
 - 1. Gründe für Stiftungskooperationen
 - 2. Begriff der Stiftungskooperation
 - 3. Kooperationsformen
 - 4. Rechtliche Aspekte und Governance
- III. Ausgewählte privatrechtliche Themen
 - 1. Kooperation und Stiftungsbegriff
 - 2. Dogmatische Grenzen bei Kooperationen mittels einer GbR
- IV. Zusammenfassung und Ausblick
 - 1. Fazit
 - 2. Thesen
 - 3. Stiftungskooperation und Stiftungsrechtsreform

Abstract Foundations have a protection deficit deriving from their legal form. In cooperative relationships foundations would need special protection as there they can be exposed not only to the particular interests of the participants in the foundations but also to the very same interests on the part of cooperation partners and other third parties. For this reason it is necessary for a legal framework of institutional control and protective instruments to be evolved for cooperation by foundations.

There is no legal dogmatic concept of (foundation) cooperation. The concept of cooperation is not able to achieve any more than merely paraphrasing specific circumstances. In the context of cooperation, it is therefore well-known contractual and legal forms that are encountered from a legal point of view which have to be reconciled with the dogmatics of foundation law.

With a view to their ability to cooperate, diverse types of foundation are

identifiable which can be categorized into three groups. Foundations with an affinity for cooperation have a cooperative element in the description of their foundation purpose or in other essential components of their statutes, so that cooperation with other parties is required in the context of realizing the foundation purpose. In their purpose and other content of their statutes, foundations with a neutral stance on cooperation refrain from including any reference to cooperation; the decision on whether and how cooperative action is undertaken by the foundation is a question for each individual case where the admissibility of such action has to be decided by interpreting the statutes and by means of a proper decision by the managing directors. Foundations averse to cooperation make this fact clear in their statutes by stating that they wish to achieve their objects autonomously; cooperation is prohibited in principle.

Due to the joint commitment of assets it is particularly the participation in joint ownership that can prove to be problematic under foundation law. Subject to specific stipulations by the founder, which can also derive from a special economic designation for the foundation assets, it can be assumed that the foundation board is permitted to incorporate a quantity of the foundation assets in a joint ownership structure to the extent that the foundation board is still in a position to manage the foundation autonomously despite the commitment of assets this entails.

If the foundation board should conclude, based on a proper discretionary decision, that it wishes to realize the purpose of the foundation in an economically meaningful manner within a GbR partnership organized under the German Civil Code, resulting in accessory liability of the partners, then it is at liberty to select precisely this option from the several equally as effective measures available to achieve the purpose. The asset preservation requirement is unable to make any fundamental contribution to this topic.

As an exception, the protection of the foundation is acknowledged as having a higher-ranking individual interest in accordance with the principles of a defective partnership. If the participation of a foundation in a partnership is defective, the foundation does not become a partner. A (possibly defective) partnership exists between the other partners insofar as there are at least two remaining partners.

A foundation partner owes its co-partners and the GbR partnership a loyalty that is characterized by the legal form. If it applies that an individual partner is obliged to take the interests of the partnership as the unlimited principle for guiding its conduct only to the extent that it has promised to do so in the partnership agreement and if, due to foundation law, it is only possible for the foundation to commit itself in a partnership agreement whilst taking the will of the founder into consideration and preserving its autonomy, then from the perspective of a loyalty commitment under the partnership agreement, a foundation cannot be required to perform an act which it is not capable of performing in accordance with its own principles of conduct.

I. Zum Phänomen der Kooperation im Stiftungswesen

Kooperation bildet einen festen Bestandteil der condition humaine.¹ Es ist daher naheliegend, wenn das Phänomen der Kooperation schon seit einiger Zeit den Dritten Sektor im Allgemeinen und das Stiftungswesen im Besonderen bewegt.² Aktuell zeigt sich dies deutlich an zahlreichen „Joint Ventures“ zugunsten der nationalen und internationalen Flüchtlingshilfe.³ Der dieser Entwicklung zugrundeliegende Kooperationsgedanke wird von vielen Akteuren dankbar aufgegriffen, um im Zuge einer gemeinsam verfolgten Strategie die Hebelwirkung philanthropischer Aktivitäten zu steigern. Die Protagonisten des Dritten Sektors scheinen sich daher auf breiter Linie darin einig zu sein, dass Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen, gewinnorientierten Unternehmen und der öffentlichen Hand ein zunehmend wichtiger werdendes Thema bilden.⁴

Angesichts einer solchen Stimmungslage verwundert es nicht, dass sich diverse Wissenschaftsdisziplinen mit unterschiedlicher Schwerpunktsetzung im Einzelnen dem Phänomen nähern und etwa über die Arbeitsweise, Verhaltensregeln und Umsetzung von Projekten in kooperativen Verhältnissen Auskunft geben.⁵ Fügt man die gewonnen Erkenntnisse zusammen, lässt sich eine Art Kooperationsmanagement des Dritten Sektors entwickeln, das vor allem für noch junge Nonprofit-Organisationen als nützliche Handreichung zur Durchführung von Projekten dienen könnte.⁶

Auch das Stiftungsrecht sieht sich mit neuen Fragestellungen konfrontiert.

Die Rechtswissenschaft hat daher damit begonnen, die Phänomene kooperativen Zusammenwirkens aufzuarbeiten. Während Kooperationen gemeinnütziger Organisationen bereits aus der Sicht des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts literarisch gewürdigt worden sind,⁷ ist eine genuin *stiftungsrechtliche* Perspektive bislang weitgehend vernachlässigt worden. Daher kann von einer *zivilistisch* geprägten Diskussion, die über Kooperationen im Stiftungsrecht Grundsätzliches zutage fördert, derzeit nicht die Rede sein.⁸ Indes ist deutlich geworden, dass an kooperativen Beziehungen im Stiftungswesen nicht eben geringe rechtspraktische Interessen bestehen. Diese Interessen sollten von rechtswissenschaftlicher Seite beleuchtet und bewertet werden. Hiermit ist ein Appell verbunden, der umso dringlicher scheint, je mehr man sich der *Kooperationsrisiken* gewahr wird. Kooperationen können Zeit rauben, finanzielle Ressourcen binden und zu Abhängigkeiten führen.⁹ Überdies geht eine Stiftung Reputationsrisiken ein, wenn und weil ein öffentlichkeitswirksames Fehlverhalten auch dem Partner eine „schlechte Presse“ bescheren kann. Schließlich ist daran zu erinnern, dass eine Stiftung strukturbedingt nicht wenigen Gefährdungen ausgesetzt ist.¹⁰ Die hoheitliche Stiftungsaufsicht soll hier bekanntlich Abhilfe schaffen.¹¹ Indes zählt es zu einem Gemeinplatz des Stiftungsrechts, dass eine solche Aufsicht weder rechtstheoretisch noch -praktisch in der Lage ist, bestehende Schutzlücken zur Zufriedenheit all derer zu erfüllen, die an der Stiftungsrealisation beteiligt sind. Aus diesem Grund lag ein Fokus der bisherigen Stiftungsrechtswissenschaft auf den Rechtsbeziehungen, die die Stiftung zu diesen Stiftungsbeteiligten (Stifter, Stiftungsorgane, Destinatäre, Aufsichts- und Finanzbehörden) unterhält.¹² Eine Untersuchung kooperativer Beziehungen muss *andere* Akzente setzen, weil die Gefährdungen gleichsam aus anderen Richtungen drohen. In Kooperationen können nämlich Kooperationspartner oder ein geschaffenes Kooperationsvehikel (z.B. ein Verein, eine GbR, eine GmbH etc.) ein Interesse daran generieren, die Stiftung für eigene Zwecke zu instrumentalisieren und/oder im Rahmen eines Kooperationsprojekts dafür in Dienst zu nehmen, bestehende Lücken in der staatlichen, kommunalen oder kirchlichen Daseinsvorsorge zu schließen. Im Rahmen einer Zusammenarbeit mit anderen kann es folglich – und gegebenenfalls zusätzlich zu einer Verfolgung von Partikularinteressen der

Stiftungsbeteiligten – zu einer stiftungswidrigen Interessenverfolgung kommen, die von Dritten ausgeht. Aufgrund der in kooperativen Verhältnissen bestehenden „Gemeinschaftsethik“ läuft eine Stiftung auch unbesehen von etwaigen Rücksichtnahmepflichten¹³ auf die Interessen der Kooperationspartner gerade bei gemeinschaftlichen Aktivitäten in besonderem Maße Gefahr, durch stiftungsfremde Sonderinteressen übervorteilt und möglicherweise sogar stifterwillenswidrig instrumentalisiert zu werden. Eine Zusammenarbeit kann also nicht nur segensreich wirken, sondern auch zu einem Fluch werden, wenn die rechtliche Entstrickung aus kooperativen Verflechtungen mit Kollateralschäden für die Stiftung und alle übrigen Beteiligten einherzugehen droht. Doch wie dem auch sei: Stiftungs Kooperationen sollten jedenfalls nicht deswegen scheitern, weil es an den rechtlichen Voraussetzungen fehlt. Aus diesem Grunde ist es legitim, das Phänomen sowohl unter allgemeinen *zivilrechtlichen*, als auch genuin *stiftungsrechtlichen* Blickwinkeln aufzuhellen.

Wer sich einem solchen Unternehmen seriös nähert, kann in dessen Vorfeld nicht auf einige Prolegomena verzichten, die über die Ausgangs- und Rahmenbedingungen von Stiftungs Kooperationen Auskunft geben (sogleich II.). Danach ist zu den eigentlichen dogmatischen Themen vorzudringen, die sich naturgemäß auf ausgewählte privatrechtliche Aspekte beschränken müssen (dazu III.). Schließlich ist nach einer Zusammenfassung der Ergebnisse im Rahmen eines Ausblicks darüber zu spekulieren, wie sich das derzeit diskutierte Vorhaben einer Stiftungsrechtsreform zu dem Phänomen der Stiftungs Kooperationen verhält (dazu IV.).

II. Prolegomena

1. Gründe für Stiftungs Kooperationen

Nach einem Wort von *Helmut K. Anheier* sind Stiftungen „unvollständige Institutionen“. Mit dieser Provokation macht der Soziologe explizit, dass Stiftungen „auf Drittparteien angewiesen sind“, um die gewünschten Wirkungen zum Nutzen der Zivilgesellschaft zu erzeugen.¹⁴ Stiftungen scheint also etwas zu fehlen. Gerade deswegen, weil sie aus

rechtstheoretischer Sicht individuelle Rechtspersonen sind, die kraft ihrer Autonomie als Solitäre frei von der Einflussnahme Dritter selbst entscheiden können, welche Rechts- und Kooperationsverhältnisse sie im Rahmen der Zweckverwirklichung eingehen, dürfen sich Stiftungen dazu aufgerufen fühlen, „in Zukunft vermehrt den Dialog untereinander und Synergien [zu] suchen und daher im Rahmen ihres [jeweiligen] Stiftungszwecks zusammen[zu]arbeiten“.¹⁵ Durch die gemeinschaftliche Bündelung von Ressourcen und durch das arbeitsteilige Zusammenwirken in Projektkooperationen verfolgen Stiftungen das gemeinsame Ziel, ihre innerhalb des Dritten Sektors zu verfolgende Wirkung zu steigern.¹⁶ Aufgrund der Finanzkrise seit dem Jahr 2008 und der damit verbundenen Niedrigzinsphase bildet gerade die Wirkungssteigerung von Stiftungen ein in jüngerer Zeit zentrales Thema des Sektors.¹⁷ Notleidenden, gegebenenfalls (nahezu) inaktiven Stiftungen wird durch Kooperationen die Chance geboten, sich gleichsam zu reaktivieren.¹⁸

In der Praxis bieten sich Kooperationen als zweckverwirklichende Maßnahmen in erster Linie für kapitalschwache Stiftungen in ihren jungen Jahren an, in denen der zielgerichtete Einsatz von Ressourcen und die Schöpfung von Synergien besonders starke Wirkungen erzielen. Kooperationen bilden jedoch auch einen festen Bestandteil im Portfolio der Zweckverwirklichungsmaßnahmen von kapitalstarken Stiftungen, die für sich gesehen nicht auf die Zusammenarbeit mit anderen angewiesen wären. Gleichwohl sind auch zahlreiche „große“ Stiftungen permanent an geeigneten Partnern interessiert, um ganz bestimmte, gegebenenfalls nicht prioritär zu verfolgende (Teil-)Zwecke besser verwirklichen zu können.

Bisweilen sind Stiftungen, die Fördermittel der öffentlichen Hand ergattern wollen, geradezu dazu „gezwungen“, mit anderen Organisationen zusammenzuarbeiten, wenn und weil die finanziellen Mittel nach den Förderkriterien nur unter dieser Voraussetzung ausgekehrt werden dürfen. In solchen Fällen müssen sich Stiftungen den Erhalt von Fördermitteln mittels Kooperationen gleichsam verdienen beziehungsweise sich nachträglich – nach Erhalt der Mittel – durch Kooperation legitimieren. Eine solche Legitimation kann der gesellschaftlichen Akzeptanz gemeinnütziger Stiftungen nur dienlich sein, zumal auch deren Legitimität immer wieder kritisch hinterfragt wird, sei es unter

demokratiethoretischen Gesichtspunkten¹⁹, sei es aufgrund (angeblich) fehlender Transparenz²⁰.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Kooperationsphänomen auf einem bunten Strauß von Ursachen und Motiven basiert und auf die gemeinsame Überzeugung vieler zivilgesellschaftlicher Akteure zurückgeführt werden kann, der zufolge sich philanthropische Vorhaben wirkungsvoller in kooperativen Beziehungen entfalten lassen.²¹

2. Begriff der Stiftungs Kooperation

Ein Beitrag, der sich mit dem Phänomen der Zusammenarbeit im Stiftungswesen befasst, kommt nicht umhin, zum Begriff der Stiftungs Kooperation Stellung zu nehmen. Im Schrifttum kursieren diverse Definitionen, die der Sache nach meist darauf hinauslaufen, unter einer Stiftungs Kooperation „alle Formen der Zusammenarbeit von eigenständigen Partnern (Stiftungen untereinander oder mit Dritten)“ zu verstehen, „die freiwillig und auf der Grundlage einer Absprache oder Vereinbarung zum Zwecke der gemeinsamen Zielerreichung erfolgt.“²² Vereinzelt sollen sogar Zusammenführungen von Stiftungen mit in den Begriff der Kooperation einbezogen werden, da „die Fusion die am weitestgehende Form der Kooperation“ sei.²³ Hierzu ist jedenfalls zu erkennen, dass der Kooperationsbegriff aus rechtlicher Sicht nur ein solcher sein kann, der zur Umschreibung bestimmter Sachverhalte dient. Darüber hinausgehend kann der Begriff der Stiftungs Kooperation schwerlich etwas leisten, weil ein Phänomen allein noch zu keinem Terminus technicus führt. Und da es auch *das* Recht der Stiftungs Kooperationen als ein gleichsam geschlossenes dogmatisches System nicht gibt, ist für eine rechtliche Würdigung kooperativer Stiftungsaktivitäten zunächst der genaue Sachverhalt aufzuarbeiten.²⁴ In

der Praxis wird man dabei in aller Regel auf bekannte Vertrags- und Rechtsformen stoßen. Um die grundsätzlichen Perspektiven von Stiftungs Kooperationen aufzuzeigen, sind diese Vertrags- und Rechtsformen im Folgenden überblicksartig zu beleuchten.

3. Kooperationsformen

Stiftungen können sich für die Zwecke einer Zusammenarbeit schuldrechtlicher Verträge bedienen, zumal das moderne Privatrecht auf einer dogmatischen Metaebene selbst gegenseitige (Austausch-)Verträge als Mittel zur Kooperation zwischen Privatrechtssubjekten einordnet.²⁵ Auch dabei sind die stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben einzuhalten. Für die Vertragsgestaltung kann dies unmittelbare Konsequenzen haben, etwa bei der Konzeption eines sogenannten Hilfspersonenvertrags, der bestimmte Vertragsinhalte aufweisen muss, um die Anforderungen der Finanzverwaltung zu erfüllen (dazu noch sogleich II.4.a).

Finden sich Stiftungen zusammen, um zur Verwirklichung ihrer Zwecke gemeinsam Projekte umzusetzen und verpflichten sie sich dabei zur Leistung von Beiträgen (z.B. finanzielle Mittel, Gegenstände, Überlassung von Immobilien oder Personal), so entsteht eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Als Außen-GbR bietet sich diese Gesellschaftsform nicht selten auch als Rechtsträger für Projekte an, die von Dritten (z.B. der öffentlichen Hand) bezuschusst werden. Da die Beteiligung an einer GbR die akzessorische Gesellschafterhaftung für die Schulden der Gesellschaft mit sich bringt, sollten sich die wirtschaftlichen und sonstigen haftungsträchtigen Aktivitäten einer solchen Kooperation in Grenzen halten. Verbleibende und nicht auszuschließende Risiken können in der Regel aufgrund der weitgehend dispositiven Bestimmungen der §§ 705 ff. BGB auf dem Wege einer kautelarjuristischen Gestaltung zumindest in kontrollierbare Bahnen gelenkt werden.²⁶

Bisweilen entspricht es dem Idealbild einer vor allem langfristig angelegten Kooperation, die gleichgelagerten Interessen der Beteiligten mittels eines Vermögens- und Rechtsträgers zu kanalisieren, der als juristische Person anerkannt ist. Das Privatrecht hält hierfür etwa den eingetragenen Verein (e.V.) sowie Kapitalgesellschaften bereit, die eigenständige Rechte und Pflichten gegenüber Dritten begründen können und es den Mitgliedern ermöglichen, die wirtschaftlichen Risiken der Kooperation in einem beschränkten Umfang zu tragen. Während sich ein eingetragener Verein für einen institutionalisierten Austausch von Know-how und Erfahrungen eignet,²⁷ werden Kapitalgesellschaften – zumeist in Form einer GmbH – in der Praxis gemeinnütziger Stiftungen oftmals in Form von Tochtergesellschaften nutzbar gemacht, indem auf diese

bestimmte Aufgabenfelder übertragen und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgegliedert werden; bisweilen können auch Gemeinschaftsprojekte mit anderen Entitäten in solchen Tochter-GmbHs – gegebenenfalls in der Sonderform der Unternehmergesellschaft – verselbständigt werden.

Soll dem Kooperationsvorhaben selbst eine genuin stiftungsartige Struktur verliehen werden, kann auch eine selbständige Stiftung als Vehikel einer Ko-operation genutzt werden. Unter bestimmten Voraussetzungen können Stiftungen sich ihrerseits als (Mit-)Stifter betätigen²⁸ und mit anderen Stiftungen oder anderen Entitäten eine Gemeinschaftsstiftung gründen. Einer Vermögensausstattung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln steht das gemeinnützigkeitsrechtliche Endowment-Verbot entgegen. Dieses ist jedoch durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 21.3.2013 wesentlich gelockert worden.²⁹ Überdies entspricht eine jedenfalls im mittel- und süddeutschen Raum gehäuft anzutreffende und folglich von den Behörden akzeptierte stiftungsrechtliche Kooperationsform dem Modell der Einkommensstiftung. Die Stiftungen, die nach diesem Modell konzipiert sind, verwirklichen ihre Zwecke nicht durch Bewirtschaftung ihres Grundstockvermögens, sondern durch ratierliche Zuwendungen durch die Stifter oder andere Dritte. Das ist dogmatisch heikel, weil eine solche Abweichung vom Kapitalertragssystem³⁰ in der Regel in manifeste Abhängigkeitsverhältnisse mündet,³¹ was in der Praxis aber zu keinen nennenswerten Problemen führt, solange die Stifter als Kooperationspartner ihren Vermögenszusagen nachkommen und die Führungsverantwortlichen die Stiftung verantwortungsvoll leiten.

Sofern die Kooperationspartner den hiermit verbundenen Aufwand scheuen und die Gestaltung flexibler handhaben wollen, können sie ihr Kooperationsprojekt in Form einer unselbständigen Stiftung realisieren.³² Mittels unselbständiger Stiftungen lassen sich zahlreiche kooperative Ansätze mit besonderer Wirkkraft in Dachstiftungen verfolgen. Dachstiftungen sind selbständige Stiftungen, die gewisse administrative sowie organisatorische Aufgaben für die von ihnen verwalteten unselbständigen Unterstiftungen erfüllen und bilden folglich Rechtsgefäße, die auf Kooperation angelegt sind.³³ Dachstiftungen garantieren – anders als andere Rechtsträger – jedenfalls im Grundsatz eine hoheitlich

beaufsichtigte Zweckkontinuität und ermöglichen es verschiedenen, untereinander zweckkompatiblen unselbständigen Unterstiftungen zusammenzuwirken. Gegebenenfalls kann dies auch zum Wohle der verwaltenden selbständigen Dachstiftung geschehen – eine Erkenntnis, die sich zahlreiche Bürgerstiftungen zunutze machen.³⁴ Die hiermit verbundene Kombination von selbständiger und unselbständiger Stiftung führt nicht nur zu flexiblen Einsatzmöglichkeiten, sondern in aller Regel zu kooperationsspezifischen Fragestellungen, deren rechtliche Aufarbeitung an Fahrt gewinnt.³⁵

4. Rechtliche Aspekte und Governance

Im Zentrum dieses Beitrags stehen genuin stiftungs- und gesellschaftsrechtliche Themen, da diese in der bisherigen Diskussion (zu) wenig beleuchtet worden sind. Stiftungsk Kooperationen werden jedoch in aller Regel auch von steuerrechtlichen und arbeitsrechtlichen Aspekten flankiert (dazu sogleich II.4.a und b). Da auch die Zusammenarbeit selbst über eine rechtlich fundierte Führungs- und Kontrollstruktur verfügen sollte, wird überdies die Rolle der Corporate Governance in Kooperationen aktuell (dazu II.4.c).

a) Steuerrechtliche Aspekte

Es liegt auf der Hand, dass Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen nicht ohne steuerliche Begleitung gelingen können. Dazu, wie sich das Gemeinnützigkeits- und das übrige Steuerrecht zu Kooperationen verhalten, ist bereits in anderen literarischen Beiträgen Stellung genommen worden, so dass auf diese Quellen zu verweisen ist.³⁶

An dieser Stelle ist immerhin eine jüngere Rechtsansicht zur Diskussion zu stellen, die sich mit den konkreten Anforderungen befasst, die an eine Hilfsperson zu stellen sind. In der Praxis der Zweckverwirklichung steuerbegünstigter Körperschaften kommen Hilfspersonen sehr häufig zum Einsatz. Letztere vermitteln den ersteren die erforderliche unmittelbare Zweckverwirklichung, „wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere

nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist“ (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO).³⁷ Der 6. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts hielt im Jahre 2010 hierzu in einem vieldiskutierten Urteil Folgendes fest: Die Tätigkeit der in Rede stehenden Hilfsperson muss so von der gemeinnützigen Körperschaft ausgehen, dass ihr diese noch als eigene zugerechnet werden kann.³⁸ Entscheidend sei für diese Zurechnung aber nicht eine Weisungsgebundenheit der Hilfsperson, sondern „allein der Umstand, ob die Tätigkeit mit dem Willen der übergeordneten Körperschaft erfolgt [...]“. Das stimmt mit einer stärker werdenden Auffassung im Schrifttum überein, die unter anderem den Schluss zieht, dass es keines konkreten Rechtsverhältnisses zwischen Körperschaft und Hilfsperson bedarf.³⁹ Die dogmatische Begründung für die Zurechnung des gemeinnützigen Wirkens der Hilfsperson an die steuerbegünstigte Körperschaft liege in der willentlichen Einschaltung eines Dritten in die Verwirklichung der eigenen Zwecke.⁴⁰ In diesem Zusammenhang ziehen die Vertreter dieser Auffassung eine Parallele zu § 278 BGB.⁴¹ Die Tragfähigkeit dieser Parallele ist zweifelhaft. § 278 BGB und § 57 Abs. 1 S. 2 AO zielen in unterschiedliche Richtungen. Während es bei § 278 BGB um die grundsätzlich modulierbare⁴² Zurechnung der Verantwortlichkeit für einen Pflichtverstoß und das Verschulden von Dritten geht,⁴³ regelt § 57 Abs. 1 S. 2 AO die nicht modulierbare⁴⁴ Zurechnung einer von Dritten durchgeführten Maßnahme der Zweckverwirklichung. Wenn derjenige, der sich zur Erfüllung einer schuldrechtlichen Verpflichtung der Hilfe Dritter bedient, im eigenen Interesse und folglich auch auf eigene Gefahr handeln soll, indem ihm ein Pflichtenverstoß und das Verschulden des helfenden Dritten zugerechnet wird,⁴⁵ dann mag es für ausreichend angesehen werden, dass dieser Dritte „nach den tatsächlichen Verhältnissen des gegebenen Falls mit dem Willen des Schuldners bei der Erfüllung der diesem obliegenden Verbindlichkeit als seine Hilfsperson tätig wird“⁴⁶. Um dem Regelungsanliegen des § 278 BGB gerecht zu werden, bedarf es anerkanntermaßen keiner Weisungsabhängigkeit vom Schuldner; daher spielt auch die Art der Tätigkeit sowie das rechtliche Verhältnis zwischen Schuldner und Gehilfen für § 278 BGB keine Rolle.⁴⁷ Eine Person kann sogar als Erfüllungsgehilfe qualifiziert werden, obwohl sie noch nicht

einmal weiß oder davon ausgeht, in die Pflichterfüllung des Schuldners eingeschaltet zu sein.⁴⁸ Diese Befunde können nach hier vertretener Auffassung auf die Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO nicht übertragen werden. Das folgt zum einen aus der *Gesetzessystematik*: Wenn „Ausschließlichkeit“ nach § 56 AO dann vorliegt, „wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt“, dann kann ein Dritter nur dann gemeinnützigkeitsrechtliche Hilfsperson sein, wenn er davon weiß, dass er in die Zweckverwirklichung einer bestimmten steuerbefreiten Körperschaft eingeschaltet ist. Während ein „unbewusster“ Erfüllungsgehilfe i.S.d. § 278 BGB schon mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung gewesen ist,⁴⁹ ist eine „unbewusste“ Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO jedenfalls dann, wenn man von Zufälligkeiten absehen möchte, schwer vorstellbar. Um satzungsmäßige Tätigkeiten der in Rede stehenden Körperschaft auszuführen, muss der Dritte seine Funktion als Hilfsperson *kennen*. Im Übrigen darf nicht übersehen werden, dass sich aufgrund der Zurechnungswirkung das – gegebenenfalls satzungs- und rechtswidrige – Verhalten des Dritten auf die gemeinnützigkeitsrechtliche Würdigung der auftraggebenden Körperschaft auswirken kann.⁵⁰ Aus diesem Grunde bedarf es in teleologischer Sicht anders als im Rahmen des § 278 BGB jedenfalls eines gewissen Steuerungswillens des „Geschäftsherrn“, der sich im Zweifel auch *durchsetzen* lassen muss. Die Hilfsperson muss folglich mittels zivilrechtlicher und -prozessualer Möglichkeiten diszipliniert und gegebenenfalls sanktioniert werden können.

Die vorstehenden Argumente sprechen *dagegen*, den Tatbestand des § 57 Abs. 1 S. 2 AO in Anlehnung an § 278 BGB auszulegen. Stattdessen liegt es der Sache nach näher, eine Parallele zur sogenannten Substitution bzw. Delegation zu ziehen.⁵¹ Zwar sollte entgegen der derzeitigen Haltung der Finanzverwaltung keine Weisungsgebundenheit oder besondere Beherrschung bzw. Abhängigkeit des Dritten gefordert werden; jedoch bedarf die Einschaltung des Dritten einer rechtlichen Grundlage, wenn dessen Handlungen gemeinnützigkeitsrechtlich zugerechnet werden sollen.⁵² Eine solche Sicht der Dinge legt der Gesetzeswortlaut durchaus nahe.⁵³ Wollte man auf eine rechtlich fundierte Beziehung zwischen steuerbegünstigter Körperschaft und Hilfsperson verzichten, wäre überdies offen, wie die Nachweispflichten erfüllt werden sollen, die von der

Finanzverwaltung statuiert worden sind.⁵⁴

Im Übrigen ist am hiesigen Platze lediglich festzuhalten, dass das Unmittelbarkeitsdogma (vgl. § 57 Abs. 1 [S. 1](#) AO) bisweilen als Kooperationsschranke gesehen wird; es ist indes von zahlreichen Ausnahmen durchzogen. Zudem ist das arbeitsteilige Zusammenwirken zwischen steuerbefreiten Körperschaften durch die jüngere Rechtsprechung, der sich im Wesentlichen auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat, ermöglicht und erleichtert worden.⁵⁵ Daneben werden in zunehmendem Maße vor allem die Regelungen in § 58 Nr. 1–5 AO als eine Art Kooperationsrecht des Dritten Sektors interpretiert.⁵⁶ Trotzdem besteht weiterhin ein Verbesserungspotential, die Zusammenarbeit von Non-Profit-Organisationen in steuerlicher Hinsicht zu stärken. So ist etwa die Schaffung einer neuen Form von Zweckbetrieben vorgeschlagen worden, um in Zukunft steuerfrei Personal- oder Sachmittel stellen zu können.⁵⁷

Ein in der Praxis bislang noch ungelöstes Dilemma betrifft Kooperationen gemeinnütziger Organisationen in einer Außen-GbR, die noch nicht steuerneutral durchgeführt werden können, wenn steuerliche Freibeträge überschritten werden. Dort können Besonderheiten bei der Umsatzsteuer zu beachten sein.⁵⁸ Begründen die Beteiligten einen Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2, Abs. 3 Nr. 1 EStG), kann eine Zusammenarbeit daneben in Gefahr geraten, gewerbesteuerpflichtig zu sein, obwohl jede einzelne Tätigkeit für sich betrachtet steuerfrei wäre, wenn sie von einem der beteiligten Partner eigenständig ausgeübt werden würde (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 [S. 1](#) KStG; § 3 Nr. 6 GewStG). Die Ursache für diese Gefahr beruht auf der Konzeption des Steuerrechts. Gewerbsteuerlich wird an die Gesellschaft als solche angeknüpft (vgl. § 2 Abs. 1 [S. 2](#) GewStG) – mithin an eine rechtliche Entität, die nicht gemeinnützigkeitsfähig⁵⁹ ist. Einkommen- und körperschaftsteuerlich werden die gemeinsam erzielten Einkünfte den Gesellschaftern zugerechnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO) und dort dann steuerbefreit behandelt, wenn die Einkünfte einem *Zweckbetrieb* zugeordnet werden können; dies ändert aber nichts an der Gewerbsteuerpflicht der GbR, die im Zuge der akzessorischen Gesellschafterhaftung auch deren Gesellschafter persönlich treffen kann.⁶⁰

Zwar ist es rechtsdogmatisch denkbar, bereits de lege lata zur

Gewerbesteuerfreiheit zu gelangen.⁶¹ Der hierzu erforderliche Wille scheint aber in der Finanzverwaltung bislang nicht gebildet worden zu sein. Daher sind die Vorschläge im Schrifttum⁶² weiterhin unterstützenswert, die Regelung in § 3 Nr. 6 GewStG um einen Satz 3 zu ergänzen, so dass fortan die „Zusammenschlüsse der in Satz 1 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ ebenfalls von der Gewerbesteuer befreit sind.

b) Arbeitsrechtsrechtliche Aspekte

Sieht sich eine (weltliche) Stiftung aufgrund wirtschaftlicher Zwänge oder organisatorischer Sinnhaftigkeit dazu veranlasst, die zu einem Krankenhausbetrieb, einer Pflegeeinrichtung oder einer Kindertagesstätte gehörenden Betriebsmittel fortan gemeinsam mit einer kirchlichen Organisation zu nutzen und den Einsatz der jeweiligen Mitarbeiter zur Schöpfung von Synergien an einem betrieblichen Standort zu konzentrieren, kann – auch zur Vermeidung einer (ggf. unzulässigen) Arbeitnehmerüberlassung – ein gemeinsamer Betrieb mehrerer Unternehmen gebildet werden (vgl. die Vermutungsregelung in § 1 Abs. 2 BetrVG). Wird nun bei einem der Partner weltliches und bei dem anderen kirchliches Arbeitsrecht angewendet, so stellt sich die Frage, welche Rechtsgrundlage der betrieblichen Mitbestimmung (Betriebsverfassungsgesetz oder Mitarbeitervertretungsgesetz) im Gemeinschaftsbetrieb gilt. Die Frage nach dem konkret anwendbaren (kirchlichen) Mitarbeitervertretungsgesetz stellt sich überdies dann, wenn *mehrere* kirchliche Rechtsträger in einem Gemeinschaftsbetrieb zusammenarbeiten, die unterschiedlichen Landeskirchen angehören.⁶³ Schließlich ist jüngst die Frage nach einer Gesamtmitarbeitervertretung im Dienststellenverbund thematisiert worden, in dem mehrere kirchliche Stiftungen zusammengeschlossen waren.⁶⁴

c) Corporate Governance

Beteiligen sich kirchliche Rechtsträger in Kooperationen, so stellen sich in der Regel weitere Themen. So zählt es etwa zur überkommenen „Governance“ kirchlicher Rechtsträger, dass diese sich grundsätzlich nur dann an Kooperationen beteiligen, wenn die Kooperation an den kirchlichen Auftrag der Verkündigung gebunden und folglich das *kirchliche Proprium* sichergestellt wird. Im Falle der Kooperation mittels einer Gesellschaft bedeutet dies in aller Regel, dass der kirchliche Rechtsträger für sich die mehrheitliche Beteiligung beansprucht und das von der Kirche überlieferte Bekenntnis in allen Belangen geachtet, gelebt und nach außen kommuniziert werden muss. In rechtlicher Hinsicht führt dies in der Regel zur Anwendung kirchlichen Arbeitsrechts, zur hinreichenden Vertretung der kirchlichen Belange in den entscheidungsleitenden Organen der Gesellschaft sowie zur Beaufsichtigung durch kirchliche Behörden. Säkulare Kooperationspartner müssen sich folglich entscheiden, ob sie bereit sind, unter diesen Vorzeichen⁶⁵ mit einem kirchlichen Rechtsträger zusammenzuarbeiten.

Bereits der letztgenannte Aspekt, das Erfordernis einer kirchlichen Aufsicht, leitet zu dem Hinweis über, dass die Kooperationspartner sich auch über die Governancestrukturen ihrer Zusammenarbeit im Klaren werden sollten.⁶⁶ Soll die Kooperation – um ein Beispiel zu geben – von anderen Non-Profit-Organisationen Zuwendungen empfangen können, kann es etwa erforderlich sein, darauf zu verzichten, in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag die Geschäftsführung vom Verbot des Insihgeschäfts (§ 181 BGB) zu befreien.

Nach den Vergabekriterien nicht weniger Förderorganisationen ist die Förderung von solchen Rechtsträgern ausgeschlossen, die das Verbot des Insihgeschäfts *generell* außer Kraft setzen.⁶⁷ Da sich hiernach lediglich die *generelle* Befreiung von § 181 BGB förderschädlich auswirkt, können Gestaltungsoptionen ausgelotet werden (z.B. eine Beschränkung der Befreiung auf die Vertretung gegenüber bestimmten anderen Nonprofit-Organisationen⁶⁸).

Die vorstehenden Beispiele illustrieren, dass Standards von Organisation und Verfahren (vor allem Beteiligungs-, Förder- oder Vergaberichtlinien, die den Einsatz von Mitteln und dessen Kontrolle vorgeben), denen Kooperations-partner oder Dritte selbst unterliegen oder zu denen sie sich

selbst verpflichtet haben, einen nicht zu unterschätzenden Einfluss auf die Gestaltung der Governancestruktur einer (Stiftungs-)Kooperation gewinnen.⁶⁹ Aus gestaltender Perspektive ist mithin zu erkennen, dass die rechtliche Konzeption, Steuerung und Kontrolle einer Kooperation maßgeblich von den Regularien der Kooperationspartner und Dritter abhängen kann.

III. Ausgewählte privatrechtliche Themen

Es gehört zum guten Ton der stiftungsrechtlichen Wissenschaft, deren Fragestellungen anhand der zentralen Elemente des Stiftungsbegriffs zu erörtern. Zu dieser „Drei-Elemente-Lehre“ gehört erstens der Stiftungszweck, dessen Verwirklichung das oberste Gebot allen stiftungsrechtlichen Denkens und Handelns ist, zweitens das Stiftungsvermögen, aus dessen Einsatz die Verwirklichung des Zwecks erfolgt, und drittens die Stiftungsorganisation, mittels derer eine möglichst autonome Stiftungsrealisation gewährleistet werden soll. Im Folgenden sind daher zunächst diese stiftungsrechtlichen Parameter in den Kontext kooperativer Beziehungen zu setzen (III.1). Im Anschluss daran werden am Beispiel der praktisch wichtigen Kooperationsform der GbR ausgewählte, bislang noch (zu) wenig beachtete dogmatische Brennpunkte erörtert, an denen sich Wertungskollisionen zwischen dem Stiftungs- und Gesellschaftsrecht entzünden (III.2).

1. Kooperation und Stiftungsbegriff

a) Zweckbezogene Aspekte

Als kardinales Charakteristikum gibt der Zweck der Stiftung die auch für Stiftungs Kooperationen entscheidenden Maßstäbe vor. Nach § 85 BGB und § 56 AO muss der Stiftungszweck „ausschließlich“ verfolgt werden. Aus dieser Vorgabe folgt, dass der „Kooperationszweck“ (z.B. ein Gesellschaftszweck) von den Zwecken der beteiligten Stiftungen zumindest andeutungsweise abgebildet werden muss.⁷⁰ Eine Zusammenarbeit mit anderen Organisationen muss vom Stiftungszweck

gedeckt sein, wie er in der Stiftungssatzung seinen Ausdruck gefunden hat. Dabei ist mit der überzeugenden Herleitung von *Hüttemann* davon auszugehen, dass zu einer satzungsgemäßen Angabe des Stiftungszwecks im Sinne des BGB auch die Art und Weise der Verwirklichung der Stiftungsziele gehört.⁷¹

Vor diesem Hintergrund ist in der Stiftungssatzung nach den Weichen zu suchen, die der Stifter (auch) mit Blick auf Kooperationen im Rahmen der Stiftungserrichtung gestellt hat. Was die Kooperationsfähigkeit einer Stiftung anbelangt, werden unterschiedliche Typen von Stiftungen erkennbar, die sich in drei Gruppen einteilen lassen. Die Frage, in welche Gruppe eine bestimmte Stiftung zu verorten ist, ist durch Auslegung der Stiftungsdokumente⁷² zu beantworten.

- (1) Stiftungen, die in der Umschreibung des Stiftungszwecks oder in anderen identitätsbestimmenden Satzungsbestandteilen ein kooperatives Element enthalten, bilden die erste Gruppe der *kooperationsaffinen Stiftungen*. Zu diesen ist etwa eine Stiftung zu zählen, die der Förderung von Kunst und Kultur dient und diese Förderung „insbesondere mit anderen steuerbefreiten Einrichtungen“ erfolgen soll. Ist das kooperative Element in der Fassung des Stiftungszwecks selbst verankert, bilden Kooperationen gleichsam einen integralen Teil des Stiftungszwecks. Eine Zusammenarbeit mit anderen ist dann nicht nur erlaubt, sondern geradezu geboten. Häufiger sind in der Praxis hingegen Stiftungssatzungen anzutreffen, in denen Kooperationen als Mittel zur Zweckrealisierung vorgesehen sind (z.B. als „Kann“-Bestimmung: „Die Stiftung kann die Zwecke allein, durch andere und in Kooperation mit anderen erfüllen.“). Kooperationen gehören dann zum „Stiftungsgegenstand“⁷³, also zu denjenigen Handlungen, mit denen das Stiftungsvermögen zweckgerichtet eingesetzt wird.
- (2) Als zweite Gruppe geben sich *kooperationsneutrale Stiftungen* zu erkennen, deren Stiftungsdokumente weder kooperationsaffine noch -averse Vorgaben des Stifters enthalten. Mit Blick auf die hier vorzustellende Kooperationsklassifizierung dürften solche Stiftungen in der

zeitgenössischen Stiftungslandschaft die zahlenmäßig stärkste Gruppe bilden. Die Entscheidung über das Ob und Wie eines kooperativen Verhaltens solcher Stiftungen steht im Geschäftsleiterermessen des Vorstands.

- (3) Eitle Stifter instrumentalisieren „ihre“ Stiftung nicht selten als Denkmal⁷⁴, um die Erinnerung nachfolgender Generationen an Person und Lebensleistung wachzuhalten; sie sehen ein solches Denkmal höchst ungern durch die Teilhabe weiterer (Partner-)Organisationen verwässert. Wird die Stiftungskonzeption deshalb mit kooperationsaversen Elementen versehen, entstehen nicht selten „eitle“ Stiftungen, die mit anderen Organisationen nicht zusammenarbeiten sollen oder dürfen. Sie bringen in ihren rechtlichen Grundlagen zum Ausdruck, ihre Zwecke unabhängig, alleine oder in Eigenregie umzusetzen („Die Stiftung soll die von ihr zu verfolgenden Zwecke eigenständig verwirklichen.“). Die Konstruktion einer solchen *kooperationsaversen Stiftung* ist keineswegs verwerflich, sondern von der Stifterfreiheit voll gedeckt; ob sie aus der Sicht eines modernen Stiftungsmanagements *sinnvoll* ist, ist freilich eine andere Frage.⁷⁵

b) Vermögensbezogene Aspekte

Nähert man sich den vermögensbezogenen Aspekten, so ist zunächst zu wissen, dass in Kooperationen zwischen Stiftungen nicht notwendigerweise ein separates Kooperationsvermögen gebildet werden muss. Sobald es hingegen das zu realisierende Gemeinschaftsprojekt erfordert, ein Sondervermögen zu schaffen, entstehen gemeinsame Vermögens- und/oder Eigentumsstrukturen. Erwerben mehrere Kunststiftungen zusammen ein Museumsgebäude, um in dessen Ausstellungshallen gemeinsame Vernissagen durchzuführen, so wird eine Miteigentumsgemeinschaft vorliegen. Die Teilhaber einer solchen Verwaltungsgemeinschaft haben jeweils ein Recht zu ideellen Bruchteilen inne (§§ 741 ff., 1008 ff. BGB), über das sie nach § 747 S. 1 BGB

individuell verfügen können. Hiervon zu unterscheiden ist die Gesamthandsgemeinschaft, zu der es in der Regel kommt, wenn die Partner in Form einer GbR zusammenarbeiten (§ 718 BGB). Die Beteiligten sind dann an einem Sondervermögen gemeinschaftlich berechtigt. Ein Gesamthänder kann im Grundsatz weder über seinen „Anteil“ an einem einzelnen Gegenstand des Gesamthandsvermögens noch über den Anteil am Gesamthandsvermögen gesondert verfügen (§§ 718, 719 Abs. 1 BGB), weil er einer gesamthänderischen Bindung unterliegt. Da gegebenenfalls Bruchteils- und Gesamthandsgemeinschaft zwischen den beteiligten Kooperationspartnern unter Umständen auch wirtschaftlich miteinander verstrickt sein können, sollten die geplanten und/oder entstandenen Eigentums- und Vermögensstrukturen von den Führungsverantwortlichen in Stiftungs Kooperationen stets genau untersucht werden.⁷⁶

Aufgrund der gesamthänderischen Vermögensbindung kann sich vor allem die Beteiligung an einer Gesamthand als stiftungsrechtlich problematisch erweisen. Denn aus Sicht des Stiftungsrechts stellt sich die Frage, *welches Vermögen einer Stiftung unter welchen Voraussetzungen* in Kooperationen eingesetzt werden kann.⁷⁷ Als besonders virulent erweisen sich diesbezüglich Situationen, in denen Stiftungen mittels einer GbR kooperieren. Dann kann nämlich eine Situation vorliegen, in der aus Sicht der Stiftungsgesellschafterin eine Einflussnahme auf die Verwaltung des eingesetzten Vermögens wünschenswert wäre, eine solche Einflussnahme jedoch erschwert ist, weil das eingesetzte Vermögen an eine Gesamthand gebunden und daher einem besonderen Zweck bzw. einer speziellen Nutzung dienstbar gemacht ist.⁷⁸ Als generell unzulässig ist die Beteiligung einer Stiftung an einer Gesamthand deswegen nicht zu beurteilen.⁷⁹ Vorbehaltlich spezifischer Vorgaben des Stifters, die sich auch aus einer besonderen wirtschaftlichen Bestimmung⁸⁰ des Stiftungsvermögens ergeben können,⁸¹ ist davon auszugehen, dass der Stiftungsvorstand das Stiftungsvermögen quantitativ so weit in eine gesamthänderische Struktur verweben darf, solange es ihm trotz der damit einhergehenden Bindung möglich ist, die Stiftung weiterhin autonom zu führen. Ob eine solche hinreichende Handlungsfreiheit trotz vermögensrechtlicher Beteiligung an einer Gesamthand gegeben ist, ist im Einzelfall zu ermitteln.⁸²

c) Organisatorische Aspekte

Neben dem Vermögen ist es das Merkmal der Organisation, dem im Verhältnis zum Stiftungszweck eine dienende Funktion zukommt.⁸³ Entgegen des Grundsatzes der *Eigenorganisation*⁸⁴ kann es im Kooperationskontext zu einer mittelbaren Zweckverwirklichung und zur Übertragung von Stiftungsaufgaben kommen. Da die Aufgaben und Ziele der Stiftung dann gegebenenfalls nicht unmittelbar durch die eigenen Stiftungsorgane verwirklicht werden, bedarf dies einer stiftungsdogmatischen Rechtfertigung.⁸⁵

Stiftungen, die ihre Verwaltungstätigkeiten ganz oder teilweise in kooperativen Strukturen bewältigen, in denen Verwaltungsabläufe vereinfacht und Kosten gesenkt werden sollen, kooperieren in sogenannten Verbundstiftungsmodellen.⁸⁶ Dort werden Stiftungen bei anderen Organisationen in Verwaltung gegeben; ist die verwaltende Entität ihrerseits eine selbständige Stiftung, liegt eine Erscheinungsform der Dachstiftung vor.⁸⁷ Solche organisatorischen Gestaltungen sind ebenfalls stets im Einzelfall auf ihre stiftungsrechtliche Zulässigkeit zu untersuchen. In Verbundstiftungsmodellen ist daher nicht zuletzt ein prüfender Blick auf die verwaltende Stiftung zu richten. Genuine Dachstiftungen enthalten hierzu eindeutige statutarische Vorgaben („Die Stiftung kann die Trägerschaft von nicht rechtsfähigen Stiftungen und die Verwaltung von nichtrechtsfähigen Stiftungen mit gleichem oder ähnlichem Zweck übernehmen.“).

d) Wichtige Konsequenzen

Die Etablierung einer Kooperationsklassifikation macht deutlich, dass das Phänomen der Zusammenarbeit im Stiftungskontext aus Sicht der Stiftungsbeteiligten als Aufgabe verstanden werden muss: Aus § 85 BGB ergibt sich zunächst, dass es im Zuge der Stiftungserrichtung zu den Aufgaben des *Stifters* zählt, eine Entscheidung über die Kooperationsfähigkeiten der von ihm zu errichtenden Rechtsperson zu treffen.⁸⁸ Während der Stiftungsrealisation obliegt es sodann den

Stiftungsorganen anhand der Vorgaben des Stifters zu prüfen, ob Kooperationen als Mittel zur Zweckverwirklichung fruchtbar gemacht werden können. Die Aufgabe der Stiftungs- und Finanzbehörden besteht darin, die Stiftung in zulässigen Kooperationen kontrollierend zu begleiten und sie vor unzulässigen Kooperationen zu bewahren. Und schließlich ist es gegebenenfalls die Sache der Gerichte, das konkrete Verhalten der Beteiligten in Stiftungs Kooperationen rechtlich zu würdigen.

Hierzu ist zu erkennen, dass eine systematische Klassifizierung in kooperationsaffine, -neutrale und -averse Stiftungen nicht nur von deskriptivem Wert ist. Vielmehr ist sie geeignet, einen Beitrag zur Lösung zahlreicher Probleme zu leisten, die sich im Zuge der Stiftungsrealisation stellen können.⁸⁹ Daneben sind für die hierdurch zu bestimmende Kooperationsfähigkeit einer Stiftung für deren Innen- und Außenrecht rechtlich relevante Schlüsse zu ziehen.

Für das Innenrecht bedeuten die vorstehenden Zeilen, dass der Vorstand zunächst mittels Auslegung der Stiftungssatzung eruieren muss, ob er eine kooperationsaffine, kooperationsneutrale oder kooperationsaverse Stiftung zu leiten verpflichtet ist. Erweist sich die Zusammenarbeit mit anderen danach als rechtlich zulässig, hat der Vorstand im Rahmen seines pflichtgemäß auszuübenden Geschäftsleiterermessens darüber zu entscheiden, ob er zur Umsetzung des Stiftungszwecks Kooperationen mit anderen Organisationen eingehen darf oder muss.⁹⁰

Für das Außenrecht ist zu wissen, dass nach teilweise vertretener Auffassung⁹¹ der Stiftungszweck selbst die Vertretungsmacht des Vorstands beschränkt, wenn das rechtsgeschäftliche Verhalten des Vorstands dem Zweck evident zuwiderläuft. Da diese umstrittene Auffassung zutreffend ist,⁹² kann ein (Kooperations-)Vertrag nicht wirksam geschlossen werden, dessen konkreter Inhalt mit dem Stiftungszweck offensichtlich nicht vereinbar ist. Rechte und Pflichten können für die Stiftung dann rechtsgeschäftlich nicht begründet werden. Vor allem der Vorstand einer (streng) kooperationsaversen Stiftung wird sich dieses rechtspraktisch durchaus bedeutenden Befunds⁹³ stets vergewissern müssen. Eine (streng) kooperationsaverse Stiftung kann sich danach zum Beispiel nicht rechtswirksam an einer GbR beteiligen.⁹⁴ Schließlich sind auch in kooperativen Beziehungen die vermögens- und

organisationsrechtlichen Vorgaben des Stifters stets zu beachten, da anderenfalls mit repressiven Maßnahmen der Stiftungsaufsicht gerechnet werden muss.

2. Dogmatische Grenzen bei Kooperationen mittels einer GbR

a) Bedeutung und Ausgangslage

Da es sich bei der gemeinsamen Realisierung von zeitlich begrenzten Projekten (z.B. gemeinsam veranstaltete Konzerte mehrerer Kulturstiftungen⁹⁵) für gemeinnützige Stiftungen oftmals nicht lohnt, eine gemeinsame Tochterkapitalgesellschaft zu gründen, kommt es in der Praxis in aller Regel zur Bildung einer GbR. Eine solche liegt schon dann vor, wenn die Beteiligten einen gemeinsamen Zweck verfolgen (§ 705 BGB); es müssen weder Form- noch Eintragungsvoraussetzungen eingehalten werden.⁹⁶ Im Zuge eines „Kooperationsoptimismus“ und einer „Kooperationsharmonie“⁹⁷ begeben sich rechtlich nicht beratene Stiftungen gegebenenfalls unbewusst auf gesellschaftsrechtliches Terrain. Zur Anwendung gelangen dann die dispositiven gesetzlichen Bestimmungen in den §§ 705 ff. BGB und mithin ein ganzer Strauß an Regelungen, die auf die konkrete Kooperation häufig rechtlich nicht passen. Nicht selten führt dies zu unerkannten und ungewünschten steuerlichen Folgen, zumal die Finanzverwaltung in zunehmendem Maße dazu übergeht, in gemeinschaftlichen Aktivitäten gemeinnütziger Organisationen gesellschaftsrechtliche Grundlagen zu entdecken.⁹⁸

Dagegen verstehen es professionell vorgehende Stiftungen, eine GbR bewusst als ein Vehikel für Kooperationen einzusetzen, zumal sich solche Initiativen bislang als praktisch überaus wirkungsvoll erwiesen haben.⁹⁹ Dieser Befund passt zu einer Äußerung des Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., der darauf hingewiesen hat, dass die Notwendigkeit der Bildung von Kooperationen in Form einer GbR immer stärker hervortritt, damit Stiftungen ihre Mittel möglichst effektiv und nachhaltig einsetzen können.¹⁰⁰ Und schließlich sind „Zusammenschlüsse auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage“ als Rechtsform eines arbeitsteiligen

Zusammenwirkens mehrerer steuerbefreiter Organisationen zur Verwirklichung eines gemeinnützigen Zwecks durch den BFH anerkannt worden.¹⁰¹

Vor diesem Hintergrund ist es lohnenswert, sich über die Grundlagen und spezifischen Fragestellungen gesellschaftsrechtlicher Stiftungsk Kooperationen zu vergewissern.¹⁰² Zwar bildet die Beteiligung von Stiftungen an gesellschaftsrechtlichen Gestaltungen ein zentrales Thema des Rechts der unternehmensverbundenen Stiftung.¹⁰³ Indes ist aus mehreren Gründen dringend davor zu warnen, die aus dem Recht der unternehmensverbundenen Stiftung bekannten Wertungen auf die hier in Rede stehenden Stiftungsk Kooperationen zu übertragen. Das einschlägige Schrifttum beschäftigt sich nämlich naturgemäß in aller Regel ausschließlich mit der Beteiligung von Stiftungen an Personen*handels*gesellschaften und beurteilt bestehende Konfliktlagen aus einer primär *gesellschafts*rechtlichen Perspektive. Darüber hinaus sind unternehmensverbundene Stiftungen statutarisch auf die Beteiligung an einem Unternehmen und/oder auf die Führung eines Unternehmens ausgerichtet. Damit unterscheiden sich diese Stiftungen wesentlich von den klassischen Stiftungen, die nicht für den Erhalt und die Fortführung eines Unternehmens konzipiert sind.¹⁰⁴ Von diesen klassischen Stiftungen und deren grundsätzlich projektbezogenen Kooperationen handeln indes die vorliegenden Zeilen. Aus diesen Gründen stellt sich die Frage nach der Stellung der Stiftung als Gesellschafterin einer GbR in einem stark veränderten Licht. Bislang ist kein „Stiftungsgesellschaftsrecht“ entwickelt worden, das als Schnittstellenmaterie des Stiftungs- und Gesellschaftsrecht herausgearbeitet hätte, wie sich gesellschaftsrechtliche und stiftungsrechtliche Wertungen zueinander verhalten.¹⁰⁵

Aus einer Reihe denkbarer Wertungskonflikte, die vom Verfasser an anderer Stelle identifiziert worden sind,¹⁰⁶ werden die folgenden drei Beispiele herausgegriffen: Zunächst wird die Frage aufgeworfen, wie sich die mit einer Beteiligung an einer GbR verbundene akzessorische Gesellschafterhaftung zu dem stiftungsrechtlichen Grundsatz der Vermögenserhaltung verhält (dazu sogleich Buchst. b). Im Anschluss daran wird erörtert, ob die Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft auch für eine fehlerhaft beteiligte Stiftung gilt (dazu Buchst. c). Schließlich ist

zu thematisieren, ob sich das Primat des Stifterwillens in das gesellschaftsrechtliche Konzept der mitgliedschaftlichen Treuepflicht widerspruchsfrei einfügen lässt (dazu Buchst. d).

b) Akzessorische Gesellschafterhaftung und Vermögenserhaltungsgrundsatz

Die Stellung als Gesellschafter ist seit der Rechtsfortbildung der Außen-GbR zur rechtsfähigen Personengesellschaft durch die akzessorische Haftung analog § 128 S. 1 HGB geprägt.¹⁰⁷ Danach haften die Gesellschafter Dritten gegenüber für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich, primär, solidarisch und grundsätzlich *unbeschränkt*.¹⁰⁸ Als Gesellschafterin haftet auch eine Stiftung für die sowohl rechtsgeschäftlich als auch gesetzlich begründeten Gesellschaftsschulden mit ihrem gesamten Stiftungsvermögen. Dieser Befund provoziert die Frage, wie sich dies zum Grundsatz der Vermögenserhaltung verhält, dem zufolge das Grundstockvermögen nicht verbraucht werden darf, sondern es derart anzulegen bzw. zu bewirtschaften ist, dass es seiner Funktion als Ertragsquelle dauerhaft gerecht wird.¹⁰⁹ Eine Stiftung ist als kapitalorientierte Entität auf ihr Vermögen in besonderer Weise angewiesen, weil es gleichsam ihre Existenzgrundlage ist.¹¹⁰ Sie benötigt ein zweckangemessen hohes Vermögen, um in der ihr eigenen Identität errichtet werden und fortan existieren zu können.¹¹¹ Steht diesem Erfordernis womöglich schon eine abstrakte, also nur drohende Gefahr der Inanspruchnahme durch einen Gesellschaftsgläubiger entgegen? Darf oder kann sich eine Stiftung also überhaupt rechtswirksam in eine derartige Gefahr begeben, das Stiftungsvermögen gegebenenfalls für die Begleichung fremder Verbindlichkeiten als Haftungsmasse zur Verfügung zu stellen? Beeinträchtigt ein solch permanentes Risiko der persönlichen und unbeschränkten Haftung nicht die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks? Wenn der Grundsatz der Vermögenserhaltung dem Vorstand (angeblich) „enge Grenzen bei der Entscheidung [zieht], Stiftungskapital auf dem freien Markt anzulegen“¹¹², so ist fraglich, ob

diese Grenzen auch bei der Entscheidung gelten, eine Stiftung als persönlich haftende Gesellschafterin in einer GbR zu positionieren. Und wenn eine Stiftung (angeblich) schon aus stiftungsrechtlichen Gründen nicht das Risiko eingehen dürfe, „das Stiftungskapital durch riskante Anlagegeschäfte zu mindern“¹¹³, so kann ebenfalls fraglich sein, ob sie das Risiko eingehen darf, als Gesellschafterin einer GbR akzessorisch für deren Schulden zu haften. Aus der Perspektive eines Gläubigers einer stiftungsbeteiligten GbR liegt es nämlich mit Blick auf die Begleichung einer Schuld nahe, diese analog § 128 S. 1 HGB primär von einer Stiftung als Gesellschafterin einzufordern: Stiftungen werden aufgrund ihres grundsätzlich zu erhaltenden Stiftungsvermögens als Schuldner angesehen, die dauerhaft solvent sind.

Für die hier in Rede stehenden Projektkooperationen zwischen klassischen Stiftungen ist zu erkennen, dass der Vermögenserhaltungsgrundsatz der Beteiligung einer Stiftung an einer Gesellschaft nicht grundsätzlich entgegensteht. Ein allgemeines stiftungsrechtliches Dogma, dem zufolge besondere Haftungsrisiken zwingend vermieden werden müssten, gibt es nämlich nicht. Ein Stifter kann etwa „seiner“ Stiftung ohne weiteres eine riskante Vermögensanlage vorgeben; diesbezüglich wird man eine dogmatische Grenze der Stifterfreiheit erst, aber definitiv dann ziehen müssen, wenn die Vorgabe des Stifters die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks (§ 80 Abs. 2 BGB) unmöglich machen würde.¹¹⁴

Daneben haben die jüngsten Diskussionen, die in Zeiten von Finanzkrise und Niedrigzinsphasen über den Grundsatz der Vermögenserhaltung geführt worden sind, zutage gefördert, dass dieser einer flexibleren Handhabung zugänglich sein sollte.¹¹⁵ Das Gebot zur Erhaltung des Stiftungsvermögens wird seither in zunehmendem Maße als Daueraufgabe der Stiftungsverantwortlichen verstanden¹¹⁶ und modernen Ansätzen zufolge zu einer innovativen Vermögensgestaltung weiterentwickelt.¹¹⁷ So gesehen sind die Stiftungsorgane gefordert, in den Grenzen des stiftungsrechtlich Zulässigen im Rahmen eines konkreten Vermögenserhaltungs- und -gestaltungskonzepts eine Stiftungsstrategie zu verfolgen.¹¹⁸ Nach dieser Lesart des Vermögenserhaltungsgebots wird plausibel, dass es in weiten Teilen der Praxis noch nicht hinreichend

verinnerlicht worden ist, die „Reichweite“ des Vermögenserhaltungsgebots nach wohl anerkannter Ansicht im Schrifttum auf das Innenrecht der Stiftung zu beschränken. Mit anderen Worten bindet es allein die Stiftungsorgane und legt vor allem dem Vorstand eine Verhaltenspflicht gegenüber der Stiftung auf. Da das primär innenrechtlich wirkende Vermögenserhaltungsgebot grundsätzlich nichts dazu beitragen kann, über die Wirksamkeit von Außenverhältnissen der Stiftung zu befinden,¹¹⁹ bildet es für die Stiftung auch keine Grenze für die Beteiligung an einer GbR. Damit ist zugleich gesagt, dass das Vermögenserhaltungsgebot nicht dazu taugt, im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung eine haftungsbeschränkende Außenwirkung zu begründen.¹²⁰

Aus den vorstehenden Erkenntnissen darf nicht der Schluss gezogen werden, dass der Vorstand eine Stiftung ohne Weiteres in eine gesellschaftsrechtliche Struktur verweben darf. Stattdessen obliegt diese Frage dem Einzelfall, über den anhand der allgemeinen stiftungsrechtlichen Regeln entschieden werden muss. Gelangt der Stiftungsvorstand im Rahmen einer ordnungsgemäßen Ermessensentscheidung zum Ergebnis, dass er den Stiftungszweck auf wirtschaftlich sinnvolle Weise im Rahmen einer GbR verwirklichen möchte, so steht es ihm offen, unter mehreren gleich wirksamen Zweckverwirklichungsmaßnahmen gerade diese zu wählen. Entgegen einer im Schrifttum vertretenen Auffassung¹²¹ fordert der Grundsatz der Vermögenserhaltung keine generelle Vermeidung von Risiken; verboten sind allein solche Risiken, die nicht auf eine Ermessensentscheidung zurückgeführt werden können, die pflichtgemäß getroffen worden ist.¹²² Anders formuliert: Die Kontrolle der Vorstandsentscheidung, den Stiftungszweck mittels Kooperation in einer GbR zu verwirklichen, vollzieht sich anhand der Prüfung von Ermessensfehlern.¹²³ Liegt die Beteiligung an einer GbR innerhalb des vorstandsautonom Zulässigen¹²⁴, kann eine solche Aktivität der Stiftung im Grundsatz demselben Risiko ausgesetzt sein wie jede andere rechtmäßige Stiftungshandlung, die unter Einsatz des Vermögens den Stiftungszweck verwirklichen soll.¹²⁵ Im Ergebnis ist daher zu verstehen, dass es für die Zulässigkeit einer Beteiligung an einer GbR darauf ankommt, ob diese Art und Weise der Zweckverwirklichung einen aus der Ex-ante-Sicht des Vorstands

wirkungsvollen Beitrag zu einer von ihm zu verfolgenden Stiftungsstrategie bildet. Das Vermögenserhaltungsgebot vermag es nicht, zu dieser Thematik Wesentliches beizutragen.

c) Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft und Schutz der Stiftung

Als gesicherter Bestandteil des allgemeinen Verbandsrechts besagt die Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft in ihrem Kern, dass eine in Vollzug gesetzte Gesellschaft, die an einem Fehler leidet, der nach den allgemeinen Regeln zur Nichtigkeit, Unwirksamkeit, Anfechtbarkeit oder Widerruflichkeit eines Rechtsgeschäfts führt, als rechtswirksam aufrechterhalten werden kann. Um den Rechtsverkehr zu schützen und um Rückabwicklungsschwierigkeiten zu vermeiden, soll der fehlerhafte Abschluss des Gesellschaftsvertrags in der Regel nicht zu dessen (gegebenenfalls rückwirkenden) Nichtigkeit, sondern nur zu dessen Auflösbarkeit in der Zukunft führen, sofern nicht höherrangig geschützte Interessen der Allgemeinheit oder besonders schutzwürdiger Personen ausnahmsweise den Rückgriff auf die allgemeinen Rechtsfolgen unwirksamer Vertragsbeziehungen erfordern.¹²⁶ Zu den besonders schutzwürdigen Personen werden geschäftsunfähige und beschränkt geschäftsfähige Personen (vor allem Minderjährige) gezählt, deren Schutzbedürfnis einer Anwendung der Regeln über die fehlerhafte Gesellschaft – jedenfalls zu ihren Lasten – entgegensteht.¹²⁷ Die h.M. spricht dem fehlerhaft beteiligten Minderjährigen eine Rechtsstellung als Gesellschafter mit allseitiger Wirkung ab, lässt die Gesellschaft als solche aber gelten.¹²⁸ Für unsere Belange stellt sich die dogmatisch reizvolle Frage, ob diese Konsequenz auch für eine Stiftung in Betracht gezogen werden kann, die sich fehlerhaft an einer Gesellschaft beteiligt.

Die fehlerhafte Beteiligung einer Stiftung kann auf den allgemeinen Unwirksamkeitsgründen beruhen, die auch in sonstigen, nicht stiftungsbeteiligten Gesellschaften zur Anwendbarkeit der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft führen. In stiftungsbeteiligten Gesellschaften stehen überdies stiftungsspezifische Fehlertatbestände in Rede. Als eine

erste genuin stiftungsrechtliche „Fehlerquelle“ kann eine zu einem Gesellschaftsbeitritt erforderliche, aber fehlende stiftungsaufsichtliche Genehmigung in Betracht kommen. Relevant ist dies freilich lediglich für Stiftungen, die ihren Satzungssitz in denjenigen Bundesländern haben, die Anzeige- bzw. Genehmigungspflichten kennen (Art. 19 BayStiftG, § 13 BaWürttStiftG, § 7 NRWStiftG, § 9 SchlHolStiftG).¹²⁹ Als überaus heikel kann sich die Frage erweisen, ob auch die aufgrund eines evident stiftungszweckwidrigen Vorstandshandelns fehlende Vertretungsmacht (vgl. vorne III.1.a) einen Fehlertatbestand bildet, der zur Anwendung der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft führt. Im gesellschaftsrechtlichen Schrifttum wird die fehlende Vertretungsmacht grundsätzlich nicht als taugliche Fehlerquelle anerkannt, da das fehlerhafte Gesellschaftsverhältnis dem fraglichen Gesellschafter in diesem Fall nicht zugerechnet werden kann;¹³⁰ dann kann die Stiftung allenfalls Scheingesellschafter¹³¹ sein. Indes sind auch von diesem Grundsatz Ausnahmen anerkannt, so dass sich immer mehr die Meinung zu verfestigen scheint, dass die Anwendung der Rechtsfigur im Falle der fehlenden Vertretungsmacht von den konkreten Umständen des Einzelfalls abhängig ist.¹³²

Beteiligt sich eine Stiftung fehlerhaft an einer Gesellschaft, so wäre sie nach der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft mit zahlreichen Pflichten belastet und würde womöglich sogar persönlich für die Schulden der Gesellschaft in Anspruch genommen werden können. Will man diese Konsequenzen vermeiden, bleibt nur der „Ausweg“, eine Stiftung als eine besonders schutzwürdige Rechtsperson zu qualifizieren, der eine fehlerhafte, aber dennoch als wirksam anzuerkennende gesellschaftsrechtliche Pflichtenstellung nicht zugemutet werden kann. Dabei erweist sich die gleichsam wertungsmäßige Gleichstellung einer Stiftung mit einem Minderjährigen bzw. Mündels als zwar anachronistisch,¹³³ jedoch mitnichten als abwegig. Mit einigem Recht ist nämlich in einem gerichtlichen Verfahren aus dem Jahre 1989 von einer Stiftungsaufsichtsbehörde vertreten worden, dass „die Situation der Stiftung (...) mit der eines Minderjährigen vergleichbar (sei), der ohne Genehmigung einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen habe.“¹³⁴ Da diese Auffassung in casu nicht entscheidungserheblich war, konnte das Gericht darauf verzichten, sich mit dieser These näher zu befassen. Es ist

jedoch unabhängig von dieser These dann möglich, den Schutz der Stiftung über den mit der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft bezweckten Bestands- und Vertrauensschutz zu stellen, wenn auf anderen Wegen begründet werden kann, dass (auch) die Stiftung als eine *besonders schutzwürdige* Person des Privatrechts zu qualifizieren ist.

Eine solche Qualifikation liegt nahe, da die Stiftung als „wehrlos daliegende, die Begehrlichkeit reizende Vermögensmasse“¹³⁵ anerkanntermaßen besonders schutzwürdig ist. Da es an Mitgliedern und an sonstigen am Wohle der Stiftung interessierten Beteiligten fehlt, die aufgrund eines genuinen Eigeninteresses in die Rolle eines Kontrollleurs schlüpfen könnten, befindet sich eine Stiftung permanent in Gefahr, stifterwillenswidrige oder sonst widerrechtliche Eingriffe erdulden zu müssen.¹³⁶ Aus diesem Grunde ist sie rechtsformbedingt mehr als andere Rechtsfiguren davor zu bewahren, nicht rechtsfehlerhaft (weil gegebenenfalls satzungs- bzw. stifterwillenswidrig) in gesellschaftsrechtliche Verbindungen verstrickt zu werden.

Freilich gibt es – gleichsam zur Füllung des privatrechtlichen Schutzvakuums und insofern institutionell unentbehrlich – die hoheitliche Aufsicht,¹³⁷ deren Behörden als – idealtypisch uneigennützig¹³⁸ – „Überwachergaranten“ zu agieren versuchen. Diese Stiftungsaufsicht basiert auf einem verwaltungsrechtlichen Über- und Unterordnungsverhältnis¹³⁹ und ist grundsätzlich auf eine Ex-post-Kontrolle angelegt. Gerade in dem Fall, in dem die Aufsicht im Zuge der Beteiligung der Stiftung an einer Gesellschaft außen vor gelassen wird (und nach zahlreichen Landesstiftungsgesetzen mangels Anzeige- oder Genehmigungspflicht auch außen vor gelassen werden darf), ist diese nicht in der Lage, auf die Führungsverantwortlichen der Stiftung disziplinierend einzuwirken,¹⁴⁰ sobald diese sich anschicken, aus der Stiftung stifterwillenswidrig eine Gesellschafterin zu machen. Überdies können privatrechtlich von der Stiftung eingegangene Rechtsverhältnisse von der Aufsichtsbehörde beanstandet, nicht aber für privatrechtlich unwirksam erklärt werden.¹⁴¹ Folglich vermag es die hoheitliche Beaufsichtigung nicht, die institutionelle Schwäche der Rechts-form Stiftung¹⁴² vollends zu beseitigen.¹⁴³ Dieser Befund ist für die Stiftung besonders misslich. Soll die Stiftung ihren Auftrag, den Willen des Stifters zu verwirklichen, seriös

erfüllen, so ist sie in besonderem Maße auf Rechtssicherheit angewiesen. Schließlich ist daran zu erinnern, dass es de lege lata an einem institutionellen Rechtsschutz für die Stiftungsbeteiligten fehlt.¹⁴⁴

Aus diesen Gründen wäre mit der Anerkennung der Stiftung als besonders schutzwürdige Person eine dogmatische Antwort gefunden, die es gerechtfertigt erscheinen lässt, die Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft im Falle einer fehlerhaft beteiligten Stiftung nicht anzuwenden. Auf diese Weise würde die Stiftung vor den rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen der Willenserklärungen ihrer Vertretungsorgane geschützt, falls sich diese Erklärungen als stiftungswidrig erweisen. Die Rechtsordnung würde sich anderenfalls in Widerspruch zu sich selbst setzen: Sie kann die Stiftung bei evident zweckwidrigen Vertreterverhalten nicht einerseits schützen (siehe oben III.1.a) und den damit gewährten Schutz andererseits durch die Anwendung der Regeln der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft wieder beseitigen.¹⁴⁵ Danebe ist für die dogmatische Begründung darauf hinzuweisen, dass die übrigen Gesellschafter wissen müssen, dass es sich bei einer Stiftung um eine besonders sensible Rechtsfigur handeln kann, die stets dem statutarisch verankerten Stifterwillen verpflichtet ist. Deswegen ist es auch gerechtfertigt, ausnahmsweise nur insofern einen verbandsrechtlichen Bestandsschutz zu gewähren, dass unter Ausschluss der fehlerhaft beteiligten Stiftung zwischen den übrigen Gesellschaftern eine (unter Umständen fehlerhafte) Gesellschaft besteht, sofern mindestens zwei Gesellschafter verbleiben.

In der Anerkennung der Stiftung als besonders schutzwürdige Person läge dann eine rechtliche Grenze von Stiftungs Kooperationen. Eine rechtlich wirksame Kooperation könnte dann nämlich nicht einmal durch die Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft hergestellt werden.

d) Gesellschaftsrechtliche Treuepflicht und Stifterwille

Die Ziele und Zwecke der an einer Kooperation beteiligten Stiftungen müssen miteinander kompatibel sein und sollten sich daher auf einen gemeinsamen Nenner bringen lassen, der im Zuge einer Gesellschaftsgründung sodann als Gesellschaftszweck zu verankern ist

(vgl. oben III.1.a). Ein damit verbundener Interessengleichlauf dürfte dafür sorgen, dass Interessenkollisionen zwischen den Beteiligten weitgehend ausgeschlossen werden. In der Rechtsprechung des BGH wird das Interesse eines Gesellschafters mit dem Gesellschaftszweck und dem Interesse der übrigen Gesellschafter sogar als „parallel laufend vermutet“.¹⁴⁶

Jedoch lassen sich Interessenkollisionen in gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen niemals ausschließen. Das zeigt sich im hiesigen Kontext etwa bei der Frage, ob erfolgreiche Fundraisingmethoden der Gesellschaft ohne weiteres von einer an dieser Gesellschaft beteiligten Stiftung kopiert werden dürfen. Auch kann fraglich sein, ob sich die Stiftung als Gesellschafterin parallel zur Gesellschaft an einem Wettstreit um attraktive Projekte beteiligen oder parallel zur Gesellschaft um den Erhalt von Fördergeldern buhlen darf. Es ist ähnlich ungewiss, ob eine Stiftung eine für sie attraktive Zweckverwirklichungschance (Geschäftschance) der Gesellschaft auf sich umleiten darf. So kann etwa eine „Kunststiftung“, die als Gesellschafterin einer „Museumsgesellschaft“ von dem möglichen Erwerb eines wertvollen Gemäldes durch die Gesellschaft Wind bekommen hat, ein Interesse daran haben, dieses Gemälde für die *eigene* (Stiftungs-)Sammlung zu erwerben. Muss es die Stiftung akzeptieren, dass das Gemälde nach erfolgtem Erwerb im Museum der Gesellschaft hängt, weil dieser die Zweckverwirklichungschance (Geschäftschance) ursprünglich zugeordnet war? Das Gesellschaftsrecht hält für solche Fälle der Geschäftschancenlehre eine grundsätzlich klare Antwort bereit. Danach ist es einem Gesellschafter nicht gestattet, eine Geschäftschance der Gesellschaft auf ihn selbst umzuleiten. Anderenfalls würde der Gesellschafter gegen die mitgliedschaftliche Treuepflicht verstoßen.

Aufgrund dieser Treuepflicht, die jedem Gesellschaftsverhältnis ohne ausdrückliche Regelung immanent ist,¹⁴⁷ ist ein Gesellschafter grundsätzlich verpflichtet, die Interessen der Gesellschaft wahrzunehmen und alles zu unterlassen, was deren Interesse schädigen könnte.¹⁴⁸ Ein derartiges Treuepflichtkonzept setzt voraus, dass es rechtlich überhaupt möglich ist, sich einem Gesellschaftsinteresse zulasten eigener Interessen zu beugen. Der Gesetzgeber hingegen geht in Übereinstimmung mit der traditionellen Ansicht im stiftungsrechtlichen Schrifttum davon aus, dass „alles Tun der Stiftung allein auf die Verwirklichung des vom Stifter

gesetzten Zweckes zu richten ist“.¹⁴⁹ Die Stiftung ist also ausschließlich dem erstarrten Stifterwillen verpflichtet, der „von der Rechtsordnung als dauernd anerkannt“¹⁵⁰ wird. Als Treuhänder des Stiftungszwecks¹⁵¹ hat sich die Stiftung bzw. ihr Vorstand innerhalb der Schranken des satzungsmäßigen und durch den Stifter definierten Auftrags zu bewegen, ohne dabei durch einen Einfluss von außen berührt zu werden. Aus diesem Grund wird zum Teil in pointierter Weise von der Unverfügbarkeit¹⁵² der selbständigen Stiftung gesprochen, mit Hilfe derer nicht eben selten versucht wird, das „Wesen der Stiftung“¹⁵³ zu charakterisieren. Sobald man überdies einer Auffassung jüngeren Datums Kredit gewährt und diesem Zweck eine Weisungsfunktion zuschreibt,¹⁵⁴ ist es leicht auszumalen, wie sich ein Stiftungsvorstand „fühlen“ muss, der vom Stiftungszweck verpflichtend¹⁵⁵ in die *eine*, von der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht¹⁵⁶ verpflichtend in eine *andere* Richtung gewiesen wird.

Ob sich eine derart verfasste Gesellschafterin nahtlos in die dogmatische Konzeption gesellschaftsrechtlicher Treuepflichten einordnen lässt, ist fraglich, zweifelhaft und problematisch. Aufgrund der unbedingten Bindung an den Stiftungszweck dürfte in stiftungsbeteiligten Gesellschaften die Vermutung¹⁵⁷ entkräftet sein, der zufolge die Interessen der einzelnen Gesellschafter parallel laufen. Hierzu hat der Verfasser vorgeschlagen, dass eine Stiftungsgesellschafterin allenfalls eine *rechtsformgeprägte Treue* schuldet und folglich (auch) gesellschaftsrechtlich nicht dazu verpflichtet werden kann, einer aus Sicht der Gesellschaft notwendigen Maßnahme zuzustimmen, die sich als stifterwillenswidrig erweist.¹⁵⁸ So gesehen darf in stiftungsbeteiligten Gesellschaften jedenfalls nicht generell von vornherein das Gesellschaftsinteresse das Stiftungsinteresse überwiegen. Eine Stiftung wird – um ein Beispiel zu nennen – aus Treuegesichtspunkten heraus in aller Regel selbst in Ausnahmesituationen nicht gezwungen werden können, einer Änderung des Gesellschaftszwecks zuzustimmen, wenn der geplante neue Zweck inhaltlich mit dem Stiftungszweck der beteiligten Stiftungsgesellschafterin nicht in Einklang gebracht werden kann. Mithin ist darauf aufmerksam zu machen, dass von einer Stiftung rechtsformbedingt nicht dieselbe gesellschaftsrechtliche Treue verlangt werden kann wie von anderen Gesellschaftern, denen es strukturbedingt

„einfacher“ möglich ist, sich einem anderen Willen zu beugen. Anders formuliert: In stiftungsbeteiligten Gesellschaften ist damit zu rechnen, dass eine Stiftungsgesellschafterin nur unter Rücksicht auf den erstarrten Stifterwillen ihre Leistungen dem Gesellschaftsinteresse widmet und sich nur innerhalb dieses Rahmens für den gemeinsamen Zweck i.S.d. § 705 BGB einsetzen wird.

Ein solches Ergebnis ist sachgerecht. Mit Hinweis auf eine gesellschaftsrechtliche Fundamentalwertung kann es nämlich dogmatisch beglaubigt werden, dass Mitgesellschafter so „genommen“ werden müssen, „wie sie einmal sind“.¹⁵⁹ Wer darauf Wert legt, mit einer Stiftung als Mitgesellschafterin zu kooperieren, muss deren rechtliche Verfasstheit, das heißt deren unbedingte Bindung an den Stifterwillen akzeptieren (*volenti non fit iniuria*). Hinzu kommt, dass der einzelne Gesellschafter nach allgemein anerkannter Auffassung nur insoweit verpflichtet ist, den Gesellschaftszweck zu verfolgen, wie er es im Gesellschaftsvertrag versprochen hat. Eine Stiftung kann aber rechtsformbedingt keinen umfassenden „Treueschwur“ leisten. Mit Blick auf die von einem Gesellschafter konkret zu leistende Treue führte der BGH in einem jüngeren Judikat aus, dass die Treuepflicht einer ausdrücklichen oder im Wege der Auslegung konkretisierenden gesellschaftsvertraglichen Regelung zugänglich ist und auf diese Weise „die insbesondere die aus der Treuepflicht folgende Zustimmungspflicht für bestimmte Sachverhalte“ eingeschränkt oder an weitere Voraussetzungen geknüpft werden kann.¹⁶⁰ In diesem Sinne könnte gesellschaftsvertraglich z.B. verabredet werden, bestimmte Aktivitäten einer Stiftungsgesellschafterin als nicht treuwidrig einzustufen, sofern sich diese Aktivitäten als Maßnahmen zur Verwirklichung des Stiftungszwecks erweisen. Eine solche Sicht der Dinge steht der Sache nach mit Forschungsleistungen jüngeren Datums im Einklang. Dessen zufolge kann die mitgliedschaftliche Treuepflicht zwar nicht vollständig zur Disposition der Gesellschafter gestellt werden; ein punktueller Dispens von der Treuebindung wird unter bestimmten Voraussetzungen jedoch für rechtswirksam gehalten.¹⁶¹ In Anlehnung an diese Erkenntnisse ist in stiftungsbeteiligten Gesellschaften davon auszugehen, dass die Treuebindung einer Stiftungsgesellschafterin als gleichsam *teleologisch reduziert* anzusehen ist: Eine Stiftungsgesellschafterin schuldet der Gesellschaft und ihren

Mitgesellschaftern nur dasjenige Maß an Treue, das sie mit Rücksicht auf den statutarischen Stifterwillen und die ihr zustehende Stiftungsautonomie zu leisten imstande ist.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

1. Fazit

Die in Stiftungs Kooperationen gesetzten Hoffnungen können sich nur in einem wirtschaftlich wie rechtlich sicherem Umfeld erfüllen. Stiftungen sollten daher niemals „ins Blaue hinein“ kooperieren, sondern jede Art von Zusammenarbeit gezielt und strategisch angehen. Es ist daher stets ein professionelles Vorgehen anzuraten, das sich an einem Katalog von rechtlich erforderlichen Mindeststandards orientiert.¹⁶²

Eine rechtliche Aufarbeitung von Stiftungs Kooperationen zeigt, dass es vor allem die mannigfachen Wechselwirkungen zwischen dem Stiftungsrecht einerseits und dem Vertrags-, Vereins- und Gesellschaftsrecht andererseits sind, die es besonders reizvoll erscheinen lassen, sich mit kooperativen Verhältnissen von Stiftungen näher zu befassen. Noch attraktiver werden Kooperationsvorhaben, wenn sie mit gemeinnützigkeitsrechtlichen und sonstigen steuerrechtlichen, arbeitsrechtlichen und Governance-Themen garniert werden.

In solchen Situationen stellen sich nicht selten komplexe Fragen, die von der Stiftungsrechtswissenschaft auf ein praktisch handhabbares Maß reduziert werden müssen, um Kooperationen möglichst rechtssicher zu ermöglichen. Unter dieser Bedingung können die Beteiligten des Dritten Sektors kooperativen Beziehungen ein Vertrauen entgegenbringen, was – so bleibt zu hoffen – sich zum Wohle der Zivilgesellschaft auszahlen wird.

2. Thesen

1. Stiftungen weisen ein rechtsformbedingtes Schutzdefizit auf. In kooperativen Verhältnissen bedürfen Stiftungen eines besonderen Schutzes, da sie dort nicht nur den Partikularinteressen von Stiftungsbeteiligten, sondern auch ebensolchen Interessen von

Kooperationspartnern und sonstigen Dritten ausgesetzt sein können. Daher ist es erforderlich, für Stiftungsk Kooperationen einen rechtlichen Rahmen institutioneller Kontroll- und Schutzinstrumentarien zu entwickeln.

2. Es existiert kein rechtlich-dogmatischer Begriff der (Stiftungs-)Kooperation. Der Begriff der Kooperation vermag nicht mehr zu leisten, als bestimmte Sachverhalte zu umschreiben. Im Kooperationskontext stößt man daher in rechtlicher Sicht auf bekannte Vertrags- und Rechtsformen, die mit der stiftungsrechtlichen Dogmatik in Einklang gebracht werden müssen.
3. Mit Blick auf die Kooperationsfähigkeit werden unterschiedliche Typen von Stiftungen erkennbar, die sich in drei Gruppen zusammenfassen lassen. Kooperationsaffine Stiftungen enthalten in der Umschreibung ihres Stiftungszwecks oder in anderen wesentlichen Satzungsbestandteilen ein kooperatives Element, so dass eine Zusammenarbeit mit anderen im Rahmen der Stiftungsrealisation geboten ist. Der Zweck und die sonstigen Satzungsinhalte von kooperationsneutralen Stiftungen enthalten sich eines Hinweises auf Kooperationen; die Entscheidung über das Ob und Wie eines kooperativen Stiftungshandelns ist eine Frage des Einzelfalls, über deren Zulässigkeit mittels Auslegung der Satzung und im Rahmen einer ordnungsgemäßen Geschäftsleiterentscheidung zu befinden ist. Kooperationsaverse Stiftungen machen in ihren Satzungen deutlich, ihre Zwecke in Eigenregie umsetzen zu wollen; Kooperationen sind grundsätzlich verboten.
4. Aufgrund der gesamthänderischen Vermögensbindung kann sich vor allem die Beteiligung an einer Gesamthand als stiftungsrechtlich problematisch erweisen. Vorbehaltlich spezifischer Vorgaben des Stifters, die sich auch aus einer besonderen wirtschaftlichen Bestimmung des Stiftungsvermögens ergeben können, ist davon auszugehen, dass der Stiftungsvorstand das Stiftungsvermögen quantitativ so weit in eine gesamthänderische Struktur verweben darf, solange es ihm trotz

der damit einhergehenden Bindung möglich ist, die Stiftung weiterhin autonom zu führen.

5. Gelangt der Stiftungsvorstand im Rahmen einer ordnungsgemäßen Ermessensentscheidung zum Ergebnis, den Stiftungszweck auf wirtschaftlich sinnvolle Weise im Rahmen einer GbR mit der Folge einer akzessorischen Gesellschafterhaftung verwirklichen zu wollen, so steht es ihm offen, unter mehreren gleich wirksamen Zweckverwirklichungsmaßnahmen gerade diese zu wählen. Das Vermögenserhaltungsgebot vermag es nicht, zu dieser Thematik Wesentliches beizutragen.
6. Im Schutz der Stiftung ist ausnahmsweise ein höherrangiges Individualinteresse im Sinne der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft anzuerkennen. Ist die Beteiligung einer Stiftung an einer Gesellschaft fehlerhaft, ist die Stiftung nicht Gesellschafterin geworden. Zwischen den übrigen Gesellschaftern besteht eine (unter Umständen fehlerhafte) Gesellschaft, sofern mindestens zwei Gesellschafter verbleiben.
7. Eine Stiftungsgesellschafterin schuldet ihren Mitgesellschaftern und der GbR eine rechtsformgeprägte Treue. Wenn es nämlich so ist, dass der einzelne Gesellschafter nur insoweit verpflichtet ist, das Gesellschaftsinteresse uneingeschränkt zur Richtschnur seines Verhaltens zu machen, soweit er dies gesellschaftsvertraglich versprochen hat und es der Stiftung aus stiftungsrechtlichen Gründen nur möglich ist, sich unter Rücksicht auf den Stifterwillen und unter Wahrung ihrer Autonomie gesellschaftsvertraglich zu verpflichten, dann kann einer Stiftung unter dem Gesichtspunkt der gesellschaftsvertraglichen Treuebindung keine Handlung abverlangt werden, die sie nach ihren eigenen Verhaltensmaximen nicht zu leisten imstande ist.

3. Stiftungskoooperation und Stiftungsrechtsreform

Derzeit ist eine Reformdiskussion im Gange,¹⁶³ die im Kontext der hiesigen Zeilen die Frage provoziert, wie sich ein künftiges Recht zum

Phänomen der Stiftungs Kooperation verhalten mag. Die im Jahre 2014 eingesetzte Bund-Länder-Arbeitsgruppe¹⁶⁴ identifizierte im Zuge ihrer Bestandsaufnahme zum deutschen Stiftungsrecht nicht eben geringe Verbesserungspotentiale, die sie der Innenministerkonferenz vom 29. bis 30. November 2016 unterbreitete.¹⁶⁵ Nach den Überlegungen der Arbeitsgruppe sollte „das Stiftungsrecht in größerem Umfang abschließend bundesrechtlich geregelt werden (...), um es einfacher zugänglich zu machen, stärker zu vereinheitlichen und zahlreiche Streitfragen im Stiftungsrecht zu klären.“¹⁶⁶ Damit begegnet die Arbeitsgruppe zahlreichen Forderungen aus Wissenschaft und Praxis, die schon lange danach streben, die unbefriedigende Zersplitterung der Rechtsgrundlagen und das unerträgliche Kompetenzgerangel im gegenwärtigen Recht zu beseitigen.¹⁶⁷ In der Tat zeigt die Praxis immer wieder, dass gleiche stiftungsrechtliche Sachverhalte von unterschiedlichen Stiftungsbehörden ungleich behandelt werden. Dieser Befund wird bisweilen nicht auf etwaige unterschiedliche Rechts(erkenntnis)quellen, sondern auf das Rechtsverständnis der in den Behörden konkret handelnden Personen zurückgeführt. Möglicherweise wird also auch ein bundeseinheitliches Stiftungszivilrecht nicht zu der gewünschten einheitlichen Handhabung führen, zumal das öffentlich-rechtlich geprägte Stiftungsaufsichtsrecht in der Kompetenz der Länder verbleiben dürfte. Jedoch wäre die Auslegung des Bundesrechts in die Hand der Revision beim BGH gegeben. Doch wie dem auch sei: Es spricht in der Tat viel dafür, dass eine Verbesserung der derzeitigen kompetenziellen Gemengelage¹⁶⁸ zu einer erhöhten Rechtssicherheit für das Stiftungsrecht im Allgemeinen wie für Stiftungs Kooperationen im Besonderen führen würde. Die Arbeitsgruppe ist in ihrem Anliegen daher zu unterstützen.

Eine schon lange erhobene Forderung betrifft die Einrichtung eines Stiftungsregisters mit Publizitätswirkung.¹⁶⁹ Hierzu empfiehlt der Bericht der Arbeitsgruppe die Durchführung einer Machbarkeitsstudie zu prüfen, mit Hilfe derer der Aufwand für den Aufbau und den Betrieb eines Stiftungsregisters ermittelt werden könnte.¹⁷⁰ Da Stiftungen – wie oben (II.3, III.2.a) verdeutlicht – meist auf vertragsrechtlicher Grundlage kooperieren, könnte im Hinblick auf die Verkehrssicherheit von Stiftungen und die Rechtssicherheit von Stiftungs Kooperationen ein solches

Stiftungsregister nutzbringend installiert werden, weil ein solches Publizitätsmittel insbesondere Informationen zu den Vertretungsbefugnissen enthalten soll.

Als für Stiftungs Kooperationen überaus intrikat könnte sich indes die Einführung eines gesetzlichen Stifterrechts erweisen, mittels dessen der Stifter in einem bestimmten Zeitraum nach Stiftungserrichtung die Stiftungssatzung inklusive des Stiftungszwecks frei ändern oder frei über die Zu- und Zusammenlegung von Stiftungen entscheiden könnte. Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe diskutierte diese Thematik kontrovers, wobei die Mehrheit ihrer Mitglieder es als zweckmäßig ansah, dem Stifter ein Recht zur Änderung der Stiftungssatzung einzuräumen, um im Interesse der Stiftung die Stiftungsverfassung einmalig nachjustieren zu können.¹⁷¹ Da sich Stifterrechte im Allgemeinen und in Stiftungs Kooperationen im Besonderen als grundsätzlich janusköpfige Gestaltungsinstrumente erweisen,¹⁷² sollte über die Herbeiführung eines mit der Einführung eines Stifterrechts verbundenen Paradigmenwechsels¹⁷³ vertieft nachgedacht werden.

Doch unabhängig davon, wie ein künftiges Recht aussehen mag, ist mit Blick auf das hier verhandelte Thema festzuhalten, dass die stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtliche Dogmatik auf die kooperativen Phänomene im Stiftungswesen mit möglichst überzeugenden Antworten reagieren sollte. Solche Antworten sind erforderlich, denn auch Stiftungen werden sich in Kooperationen nur dann wirksam entfalten können, wenn ihnen rechtssichere Bahnen angeboten werden.

- 1 Hierzu umfassend *Sennet, Together: The Rituals, Pleasures and Politics of Cooperation*, Yale University Press, 2012 (in deutscher Übersetzung erschienen unter dem Titel „Zusammenarbeit – Was unsere Gesellschaft zusammenhält“, München 2012); vgl. auch *Terkessidis, Kollaboration*, 2015, sowie *Hintze, Kooperationen und die Intention zum Wir*, Opusculum Nr. 64, 2013.
- 2 Für gleichsam mikroempirische Erhebungen siehe *Hagedorn/Bischoff, Stiftungs Kooperationen*, Stiftungsfokus Nr. 5, 8/2015; *Theurl/Saxe, Stiftungs Kooperationen in Deutschland*, 2009. Vgl. jüngst *Wenger, Kulturstiftungen im Wandel? Konsequenzen für die Förderung von Kunst und Kultur in Deutschland*, Opusculum Nr. 93, 2016, S. 46 ff.
- 3 Vgl. auch den Beitrag von *Bott, Kooperationen zwischen Non-Profit-Organisationen und der öffentlichen Hand im ländlichen Raum und zur Aufnahme und Integration von Flüchtlingen und die Bedeutung des § 2b UStG*, in diesem Band, S. 153 ff. Zu grenzüberschreitenden Stiftungs Kooperationen *Jakob/Uhl, Kooperieren in unbekannten Gefilden*, *Die Stiftung*, Special 2013, 12 f.; zum internationalen Stiftungsrecht BGH, Urt. v. 8.9.2016 – III ZR 7/15, npoR 2016, 255; dazu *Uhl*,

EWiR 2016, 753 f.; näher *Uhl*, Das Internationale Privatrecht der Stiftung und das Aufsichtsrecht, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, 2013, S. 189 ff.

- 4 Vgl. auch *Weitemeyer/Klene*, Notwendige Weiterentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts, DStR 2016, 937, 943; *Bender/Wittig*, Stiftung sucht Unternehmen, Stiftung&Sponsoring 3/2009, 20 ff.; *Jakob*, Ein Stiftungsbegriff für die Schweiz, ZSR 2013 II, 185, 199 f.; vgl. auch BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68 = DStR 2014, 944, 948.
- 5 Siehe *Gitz*, Kooperationen von Verbänden und weiteren NPO, VM Nr. 2/2007, 22 ff.; monografisch *Holzberg*, Erfolgsfaktoren sektorübergreifender Kooperationen, 2009; *Saxe*, Erfolgsfaktoren für Stiftungs Kooperationen, 2009; *Lange/Ueschner/Vilain* (Hrsg.), Regionale Stiftungs Kooperation, 2008.
- 6 Ausführlich zum Stand der Forschung *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 12 ff.; zum Ablauf eines Kooperationsprojekts *Stolte*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte, Stiftungen in der Praxis, 4. Aufl. 2015, Kapitel 9 Rn. 102 ff.
- 7 Grundlegend *Hüttemann*, Interorganisationelle Strukturen und Gemeinnützigkeitsrecht, Non Profit Law Yearbook 2003, 2004, S. 85 ff.; aus jüngerer Zeit *Meyn*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften aus steuerlicher Sicht – Überblick unter gemeinnützigkeits-, ertrag- und umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten, in: Englisch/Saenger/Töben (Hrsg.), Forum Steuerrecht 2012, 2012, S. 181 ff.; *Schunk*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO, 2014; *Schotenroehr/Bergedick*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen, Non Profit Law Yearbook 2014/2015, 2015, S. 125 ff.
- 8 Die Dissertationsschrift des Verfassers soll eine Grundlage und ein Angebot für eine solche Diskussion bilden: *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016. Siehe aus jüngster Zeit in einem rechtformübergreifenden Kontext *Schick* (Hrsg.), Kooperationen in der Sozialwirtschaft, 2017.
- 9 Vgl. *Freyer*, Kooperationen und Netzwerke im Stiftungswesen, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 2005, S. 594, 597; *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 9 f. m.w.N.
- 0 Umfassend zu den Gefährdungslagen aufgrund von Interessenkonflikten im Stiftungsrecht *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 387 ff.
- 1 Zur Funktion und Legitimation der Stiftungsaufsicht *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearb. 2011, Vorbem. 89 zu §§ 80 ff.; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 240 ff., v.a. S. 243, 258, 507.
- 2 Zu einem ganzheitlichen dogmatischen Ansatz, die „Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen“ zu durchdringen, *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, v.a. S. 101 f., 535 ff.; vgl. auch *ders.*, Der Schutz des Stifterwillens, in: Jakob/von Orelli (Hrsg.), Der Stifterwille: Ein Phänomen zwischen Vergangenheit, Gegenwart und Ewigkeit, 2014, S. 61 ff.
- 3 Zu mitgliedschaftlichen Treuepflichten in Stiftungs Kooperationen unten III.2.d.
- 4 *Anheier*, Stiftungen im komplexen Umfeld der Kulturdiplomatie, in: Stiftung Mercator GmbH (Hrsg.), Wege der Verständigung, 2012, S. 10, 13.

- 5 So eine Wortmeldung aus dem schweizerischen Fachschrifttum von *Sprecher/von Salis-Lütolf*, Die schweizerische Stiftung – Ein Leitfaden, 1999, Frage 22.
- 6 Vgl. auch *Oldenburg*, Stiftungen: Ein noch besserer Deal für die Gesellschaft, FR 2016, 987.
- 7 Vgl. statt vieler *Phineo* (Hrsg.), Kursbuch Stiftungen – Förderprojekte wirkungsorientiert gestalten, 2016, sowie *Brest/Anheier*, Stiftungen: Fokus auf Wirkung, in: Stiftung Mercator GmbH (Hrsg.), 51°, Ausgabe 02.2012, 1 ff.
- 8 Näher und m.w.N. *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 6, sowie zur Alternative, der strategischen Umstellung „auf Verbrauch“, *ders.*, S. 351 ff.; zu den Möglichkeiten notleidender Stiftungen allgemein *Hüttemann/Rawert*, Die notleidende Stiftung, ZIP 2013, 2136 ff.
- 9 Zur Legitimationsdebatte näher *Jakob/Studen*, Vom gemeinnützigen Geben, NZZ Online vom 28.9.2010; *Lorentz*, Geben ohne Gegengabe?, GWU 63, 2012, 81 ff.; zur rechtspolitisch überaus fragwürdigen „Außerordentlichkeit“ der dem Stifter gesetzlich eingeräumten privatautonomen Macht, seinen Willen über den Tod hinaus walten zu lassen, bereits *Kohler*, Ueber das Recht der Stiftungen, Archiv für bürgerliches Recht, Bd. 3, 1890, 228, 234 f., sowie *Mugdan*, Die gesammelten Materialien zum bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich I, 1899, S. 831.
- 0 Dazu *Weitemeyer/Kleinpeter/Krimmer/Vogt/von Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, 2014.
- 1 Näher zum Ganzen und mit zahlreichen weiterführenden Nachweisen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 4 ff.
- 2 Siehe *Stolte*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte, Stiftungen in der Praxis, 4. Aufl. 2015, Kapitel 9 Rn. 97, u.a. mit Verweis auf *Freyer*, Kooperationen und Netzwerke im Stiftungswesen, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 2005, S. 594, 595.
- 3 Vgl. *Wörle-Himmel*, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, Stiftung&Sponsoring, 2/2007, Rote Seiten, 2; dagegen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 12.
- 4 Näher zu den Ausgangsbefunden und zum sachverhaltsbezogenen Kooperationsbegriff *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 1 ff., 9 ff.
- 5 Näher *Weller*, Die Vertragstreue: Vertragsbindung – Naturalerfüllungsgrundsatz – Leistungstreue, 2009, S. 540; vgl. *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 91 f.; zu den gegenseitigen „Leistungsverträgen“ zwischen öffentlicher Hand und Nonprofit-Organisationen als Mittel der Kooperation näher *Stötzer/Greiling*, Auswirkungen von Leistungsverträgen und Rechenschaftspflichten auf die Beziehungen von NPO und öffentlichen Mittelgebern, ZögU 2016, S. 367 ff.
- 6 Näher zur GbR als Kooperationsform für Stiftungen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 101 ff., 165 ff., sowie unten III.2.a.
- 7 Näher zum Dachverband als Kooperationsform für Stiftungen sowie zur strategischen Kooperation zwischen Stiftung und Verein *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 103 ff., 127 ff.
- 8 Siehe dazu *MüKo/Weitemeyer*, BGB, 7. Aufl. 2015, § 81 Rn. 6.

- 9 Zu § 58 Nr. 3 AO *Hüttemann*, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB 2013, 774 f.; vgl. AEO Ziff. 3 zu § 58 Nr. 3 AO, hierzu *Hüttemann*, Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2014, 442, 444.
- 0 Dazu allg. *Uhl*, Einführung ins Stiftungsprivatrecht, IurRatio 2010, 202, 205 m.w.N.
- 1 Näher zur Systemwidrigkeit der klassischen Einkommensstiftung *Muscheler*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2011, S. 271 ff.; vgl. auch *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearb. 2011, Vorbem. 127 zu §§ 80 ff., sowie § 80 Rn. 27.
- 2 *Heuel*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte*, Stiftungen in der Praxis, 4. Aufl. 2015, Kapitel 4 Rn. 91.
- 3 *Sprecher/Studen*, Kooperation unter einem Dach – zur Funktionsweise der Dachstiftung, *successio* 2014, 36, 53; vgl. auch *Burla*, Dachstiftungen und andere Kooperationsmöglichkeiten, in: *Egger/von Schnurbein* (Hrsg.), Innovation statt Stagnation, 2013, S. 111 ff. (jeweils im Kontext des Schweizer Rechts).
- 4 Für eine Abgrenzung zwischen Dach- und Bürgerstiftungen sowie zur Bürgerstiftung als konzeptionelle Dachstiftung *Studen*, Die Dachstiftung – Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbständigen Stiftung, 2011, S. 23 f., 25 f. – Für eine rechtsdogmatischen Kritik der Bürgerstiftung siehe *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 413 ff.
- 5 Grundlegend und umfassend zu einer Klassifizierung von Dachstiftungen und zu dort bestehenden Rechtsbeziehungen *Studen*, Die Dachstiftung – Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbständigen Stiftung, 2011, S. 19 ff., 195 ff.; zu den Kooperationsspezifika in Dachstiftungsmodellen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 57 ff., 66, 86, 121 ff., 215 ff., 284 f., 291 ff.; 618 ff.; vgl. auch *Geibel*, Dachstiftungen, Stiftungszentren und Treuhandstiftungen, *Non Profit Law Yearbook* 2011/2012, 2012, S. 29 ff.
- 6 Grundlegend *Hüttemann*, Interorganisationelle Strukturen und Gemeinnützigkeitsrecht, *Non Profit Law Yearbook* 2003, 2004, S. 85 ff.; aus jüngerer Zeit *Meyn*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften aus steuerlicher Sicht – Überblick unter gemeinnützigkeits-, ertrag- und umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten, in: *Englisch/Saenger/Töben* (Hrsg.), *Forum Steuerrecht* 2012, 2012, S. 181 ff.; *Schunk*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO, 2014; *Schotenroehr/Bergedick*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen, *Non Profit Law Yearbook* 2014/2015, 2015, S. 125 ff. Siehe außerdem *Meyn*, Kooperationen zwischen Gemeinnützigen – ein steuerlicher Überblick, *npoR* 2011, 112 ff. (Teil 1), *npoR* 2012, 1 ff. (Teil 2); in einem übergeordneten Kontext: *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht als organisationsbezogener Fördertatbestand – Funktion, Stand und Reformfragen, *FR* 2016, 969, 972.
- 7 Dazu allgemein *Schröder/Salzberger*, Gemeinnützigkeitssteuerrecht – Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige Hilfspersonen-GmbH, *SteuK* 2015, 369; *Schunk*, Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO, *npoR* 2016, 53; vgl. auch *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 545 ff. m.w.N.
- 8 Urt. v. 8.4.2010 – 6 K 139/09, *BeckRS* 2010, 26030189.

- 9 Vgl. *Hakert*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel (Hrsg.), *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2016, § 57 AO Rn. 24 f., 29 f. mit Bezugnahmen v.a. auf *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 3. Aufl. 2015, Rn. 4.48.
- 0 *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 3. Aufl. 2015, Rn. 4.48.
- 1 *Hakert*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel (Hrsg.), *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2016, § 57 AO Rn. 28 ff.; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 3. Aufl. 2015, Rn. 4.48; vgl. außerdem *Droege*, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010, S. 187; *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 3. Aufl. 2010, § 9 Rn. 52.
- 2 Zur Berücksichtigung von vereinbarten Haftungsmilderungen im Rahmen des § 278 BGB vgl. *MüKo/Grundmann*, BGB, 7. Aufl. 2016, § 278 Rn. 1, 50 m.w.N.; vgl. auch *E. Schmidt*, *Zur Dogmatik des § 278 BGB – Zugleich eine kritische Bemerkung zur geplanten Reform des § 31 BGB*, AcP 170 (1970), 502, 512 f.
- 3 Zum sachlichen Umfang der Zurechnung *MüKo/Grundmann*, BGB, § 278 Rn. 50; zur Konzentration des Regelungsgehalts des § 278 BGB auf das *Haftungsrecht* (Schutz des Gläubigers vor möglichen *haftungsausschließenden* Folgen einer arbeitsteiligen Wirtschaft) BGH, Urt. v. 27.06.1985 – VII ZR 23/84, NJW 1985, 2475, 2476 = BGHZ 95, 128.
- 4 Der gesetzessystematische Bezug zu § 56 AO (Ausschließlichkeit) spricht dafür, dass die Tätigkeit der Hilfsperson den satzungsmäßigen Zwecken der auftraggebenden Körperschaft entsprechen muss.
- 5 Siehe zur nicht eindeutigen Ratio des § 278 BGB überdies BeckOGK/*Schaub*, BGB, Stand: 1.10.2016, § 278 Rn. 3; *E. Schmidt*, AcP 170 (1970), 502, 505 f. Aus dogmengeschichtlicher Perspektive *Brodmann*, *Die Haftung des Schuldners nach § 278 BGB*, insbesondere die Haftung des Versicherungsnehmers, in: *Jherings Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts*, Bd. 22, 1911, 187 ff., dem zufolge „der Gesetzgeber mit dieser Norm so recht einen Sprung in das Dunkle getan hat“ (189).
- 6 Aus der ständigen Rechtsprechung siehe etwa BGH, Urt. v. 25.10.2006 – VIII ZR 102/06, NJW 2007, 428, 430; siehe auch BeckOGK/*Schaub*, BGB, Stand: 1.10.2016, § 278 Rn. 37.
- 7 Stellvertretend BeckOGK/*Schaub*, BGB, Stand: 1.10.2016, § 278 Rn. 34 m.w.N.
- 8 BGH, Urt. v. 9.10.1986 – I ZR 138/84, NJW 1987, 1323, 1326 m.w.N.; BeckOGK/*Schaub*, BGB, Stand: 1.10.2016, § 278 Rn. 44.
- 9 Vgl. *Schulze*, in: *Schulze u.a.* (Hrsg.), BGB, 9. Aufl. 2017, Rn. 6 a.E.; BGH, Urt. v. 9.10.1986 – I ZR 138/84, NJW 1987, 1323, 1326 m.w.N.
- 0 Vgl. in diesem Zusammenhang *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 3. Aufl. 2010, § 9 Rn. 52, der zwischen der Zurechnungswirkung des § 57 Abs. 1 S. 2 AO und der vertraglichen Ausgestaltung der Beziehungen zwischen der gemeinnützigen Körperschaft und des Dritten offenbar keinen direkten Zusammenhang herstellen möchte.
- 1 Zur Abgrenzung zwischen Substitution und § 278 BGB BeckOGK/*Schaub*, BGB, Stand: 1.10.2016, § 278 Rn. 37; *Schulze*, in: *Schulze u.a.* (Hrsg.), BGB, 9. Aufl.

- 2017, § 278 Rn. 8. Allgemein zur Delegation im Kontext des Stiftungsrechts *Studen*, Die Dachstiftung – Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbständigen Stiftung, 2011, S. 79 ff.
- 2 Für den Ausschluss reiner Gefälligkeitsverhältnisse und *gegen* die Parallele zu § 278 BGB im Ansatz bereits *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 547 f.; gegen das Erfordernis einer Weisungsgebundenheit des Dritten *ders.*, S. 546 f. m.w.N.
 - 3 § 57 Abs. 1 S. 2 AO: „(...) insbesondere nach den *rechtlichen und* tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, (...)“ (*Hervorhebung* durch Verf.); anders *Hakert*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel (Hrsg.), Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2016, § 57 AO Rn. 29 f.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 4.48.
 - 4 Siehe AEAO zu § 57 Ziff. 2; dazu näher *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl. 2015, S. 191 f.
 - 5 Vgl. nur BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006 = BFHE 228, 388; Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68 = BFHE 244, 194; AEAO zu § 57 Ziff. 2 Abs. 3 (i.d.F. ab 17.1.2012), näher zur Entwicklung *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 541 ff.
 - 6 In diese Richtung *Meyn*, npoR 2011, 112, 113; *Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain*, Fördertätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften und Konzerne, DStR 2016, 633, 637, 641.
 - 7 *Weitemeyer/Klene*, DStR 2016, 937, 943.
 - 8 Vgl. dazu UStAE Ziff. 12.10 zu § 12 Abs. 2 Nr. 8b UStG; *Beckers/Schick*, Unternehmenskooperationen steuerneutral gestalten, SOZIALwirtschaft 4/2015, 28.
 - 9 Dazu jüngst *Wedemann*, Gemeinnützige Personengesellschaften?, NZG 2016, 645 ff.; außerdem *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, § 2 Rn. 83 f.
 - 0 Vgl. BVerwG, Urt. v. 14.10.2015 – 9 C 11/14, NZG 2016, 1262.
 - 1 Zu diversen Wegen, die Problematik zu lösen, siehe *Orth*, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, 116 ff.; *Weitemeyer/Klene*, DStR 2016, 937, 944 f.; *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 561 ff.
 - 2 Siehe etwa *Weitemeyer/Klene*, DStR 2016, 937, 944.
 - 3 Zur Problematik *Schick/Schenk*, Vertretungsrecht bei Gemeinschaftsunternehmen, SOZIALwirtschaft 6/2016, 30 f.; vgl. in einem weiter gezogenen Rahmen auch *Beckers*, Errichtung von Betriebsräten in Einrichtungen der Kirche?, ZTR 2000, 63 ff.
 - 4 *Meier*, Die Gesamtmitarbeitervertretung im Dienststellenverbund im kirchlichen Mitarbeitervertretungsrecht, NZA 2016, 466 ff.
 - 5 Gegebenenfalls können zusätzlich kirchliche Vorschriften über die Beteiligung an privatwirtschaftlichen Unternehmen zu beachten sein; dazu *Ennuschat*, Wirtschaftliches Tätigwerden von Kirchengemeinden, ZevKR 61 (2016), 245, 260 ff.
 - 6 Siehe dazu *Uhl*, Corporate Governance bei Kooperationen, in: *Schick* (Hrsg.),

Kooperationen in der Sozialwirtschaft, 2017, im Erscheinen. Zur Foundation Governance allg. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 535 ff.; zum Spannungsfeld zwischen Corporate Governance und steuerlichen Gestaltungen *Schick*, Zwischen Betriebswirtschaft und Steuerrecht, SOZIALwirtschaft 4/2016, 13.

- 7 Vgl. etwa Ziff. III.2 der Förderrichtlinien der Postcode Lotterie DT gGmbH (Stand: 1.3.2016); Ziff. III.2.3 der Förderrichtlinien der Aktion Mensch e.V. (Stand: 1.1.2016).
- 8 Zur Eintragungspflicht einer entsprechenden Befreiung und zu den damit verbundenen Anforderungen an die Art und Weise der Eintragung OLG Stuttgart, Beschl. v. 18.10.2007 – 8 W 412/07, NZG 2008, 36 f.; MüKo/Herrler, GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 20; Waldner/Wörle-Himmel, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 20. Aufl. 2016, Rn. 239.
- 9 Zum Gedanken einer *kooperationsübergreifenden* Governance Uhl, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 145 ff. 153, 589 f.; zu den Konsequenzen kontrollrechtlicher Natur von staatlichen Zuwendungen Karpen, Der Einfluss des Zuwendungsrechts auf die Privatautonomie des Zuwendungsempfängers, Non Profit Law Yearbook 2007, 2008, S. 209 ff.
- 0 Näher Uhl, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 33 f., 178 f.; zur Bedeutung von *Zweckänderungen* in laufenden Kooperationen ders., S. 124, 281 ff.
- 1 Hüttemann, Der Stiftungszweck nach dem BGB, FS Reuter (2010), S. 121, 127 f., 130 ff.; Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain, DStR 2016, 633, 639; vgl. auch Jakob, Schutz der Stiftung, 2006, S. 167. A.A. Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 121.
- 2 Ausführlich zur Auslegung von Orelli, Zur Auslegung des Stifterwillens, in: Jakob/von Orelli (Hrsg.), Der Stifterwille, 2014, S. 125 ff.; MüKo/Weitemeyer, BGB, § 85 Rn. 11. – Zum Folgenden grundlegend Uhl, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 24 ff.
- 3 Zu der aus dem Gesellschaftsrecht entlehnten Unterscheidung zwischen Zweck und (Unternehmens-) Gegenstand grundlegend Rawert, Die Genehmigungsfähigkeit der unternehmensverbundenen Stiftung, 1990, S. 13 f.; siehe auch Hüttemann, FS Reuter (2010), S. 121, 123 f., sowie Dylla, Die Weisungsfunktion des Stiftungszwecks, 2015, S. 65 ff.
- 4 Siehe zur Denkmalsetzung als eines der zentralen Errichtungsmotive Timmer, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, § 1 Rn. 22 ff.; Weitemeyer, Die Bürgerstiftung – Rechtsform und Reformbedarf?, GS Eckert (2008), S. 967, 972, 981, sowie Sprecher, Die Rolle des Beraters – oder: wie kommt der Stifterwille in das Stiftungsgeschäft?, in: Jakob/von Orelli (Hrsg.), Der Stifterwille, 2014, S. 175, 196 („Die Redewendung, es handle sich [bei einer Stiftung; der Verf.] um jemandes "Baby", ist nicht ganz verfehlt. Juristisch ist diese Anthropomorphisierung wohl abzulehnen, aber psychologisch ist sie oft eine Gegebenheit.“).
- 5 Näher zur Legitimität kooperationsaverser Stiftungen Uhl, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 28; zu den Teilelementen eines modernen

- Stiftungsmanagements vgl. *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 6, 12 f.
- 6 Zum Nebeneinander von Bruchteilsgemeinschaft und GbR vgl. etwa OLG Karlsruhe, Urt. v. 25.11.1998 – 6 U 39/98, NZG 1999, 249. Näher zum Ganzen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 51 ff.
 - 7 Siehe hierzu *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 53 ff.
 - 8 *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 55 f. – Anders *Stengel*, Stiftung und Personengesellschaft, 1993, S. 63 (keine Kollision zwischen Stiftungsrecht und dem Recht der Gesamthandsgemeinschaft).
 - 9 Zur Kooperation in einer GbR näher unter III.2.b.
 - 0 Hat der Stifter etwa für einen bestimmten Vermögensgegenstand eine *bestimmte Nutzung* vorgegeben, darf dieser Vermögensgegenstand nicht ohne weiteres an eine Gesamthand gebunden werden, wenn sich damit die Nutzungsart ändert; näher *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 54 ff.
 - 1 Allgemein und grundlegend zur Bedeutung der wirtschaftlichen Bestimmung eines Vermögensgegenstandes durch den Stifter *Hüttemann*, Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, FG Flume (1998), S. 59, 68 ff., v.a. S. 70 f., 74 f., 89; *ders.*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 14.49 ff.
 - 2 *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 55 f.
 - 3 *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 68, 92; *Rawert*, Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale – Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 109, 115.
 - 4 Vgl. *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearb. 2011, Art. 81 Rn. 59 ff.; außerdem *Luth*, Die Vertretungsbefugnis des Vorstandes in rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts, 2005, S. 33 ff.
 - 5 Näher zur Delegation von Aufgaben *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 31 ff., 56 ff.
 - 6 *Mecking/Weger*, Stiftungsverwaltungen – Verbundstiftungsmodelle zwischen Stifterbetreuung und Mittelbeschaffung, Stiftung&Sponsoring 6/2006, Rote Seiten, 22 ff.; vgl. auch *Hof*, in: *Richter/von Campenhausen*, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 8 Rn. 101; § 11 Rn. 52; § 11a Rn. 75 f.
 - 7 Näher *Studen*, Die Dachstiftung – Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbständigen Stiftung, 2011, S. 7, 18, 181 f., 197 f., dort auch zur Unterscheidung zwischen einer „echten organisatorischen Einbindung“ in eine Dachstiftungsstruktur und einer bloß „in Verwaltung gegebenen Stiftung“; vgl. auch *Geibel*, Dachstiftungen, Stiftungszentren und Treuhandstiftungen, Non Profit Law Yearbook 2011/2012, 2012, S. 29, 30 ff.
 - 8 Näher hierzu *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 86 ff.
 - 9 Für eine Auswahl siehe *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 86 ff., 148 f., 172, 180, 230, 233 f., 236, 240, 248, 289, 601.
 - 0 Näher *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 29 ff.; siehe zur Frage der Zulässigkeit zum Beitritt zu einer GbR noch unten III.2.b.
 - 1 Siehe *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, 1972, S. 108;

- Ellenberger*, Palandt BGB, 76. Aufl. 2017, § 86 Rn. 1; *Luth*, Die Vertretungsbefugnis des Vorstandes in rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts, 2005, S. 80 ff., 113; *Stengel*, Stiftung und Personengesellschaft, 1993, S. 124; *Stolte*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte*, Stiftungen in der Praxis, 4. Aufl. 2015, Kapitel 3 Rn. 60; vgl. überdies Leitsatz 2 von BGH, Urt. v. 16.1.1957 – IV ZR 221/56 (in NJW 1957, 708 nicht abgedruckt): „Wie bei den Vereinen findet die Vertretungsmacht des Stiftungsvorstandes eine Grenze an dem erkennbaren Zweck der Stiftung [...]“, hier zitiert nach LM Nr. 1 zu § 85 BGB.
- 2 Hierzu ausführlich *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 41 ff.; a.A. *Hof*, in: *Richter/von Campenhausen*, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 8 Rn. 36; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearb. 2011, § 86 Rn. 14; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 202 f.
 - 3 Siehe *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 35 ff.; vgl. auch *Lassmann*, Untreue zu Lasten gemeinnütziger Stiftungen – Strafbarkeitsrisiken im Non-Profit-Bereich, NStZ 2009, 473, 475 f.
 - 4 Zur Frage nach der Anwendbarkeit der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft unten III.2.c.
 - 5 Zu Kulturstiftungen siehe *Nietsch/Weller/Kiesel* (Hrsg.), Kulturstiftungen, 2013. Aus jüngster Zeit *Wenger*, Kulturstiftungen im Wandel? Konsequenzen für die Förderung von Kunst und Kultur in Deutschland, Opusculum Nr. 93, 2016, S. 46 ff.
 - 6 Besonders anschaulich aus der jüngeren Rechtsprechung LG Detmold, Urt. v. 8.7.2015 – 10 S 27/15, NZG 2015, 951 (Abiturjahrgang als GbR).
 - 7 Siehe zu den damit einhergehenden bzw. zu vergleichbaren Befunden der Verhaltenspsychologie zu „Gründeroptimismus“ bzw. „Gründerharmonie“ *Fleischer/Harzmeier*, Zur Abdingbarkeit der Treuepflichten bei Personengesellschaft und GmbH, NZG 2015, 1289, 1295 m.w.N.
 - 8 *Schotenroehr/Bergedick*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen, Non Profit Law Yearbook 2014/2015, 2015, S. 125, 134, 140.
 - 9 Vgl. zur Bedeutung von Kooperationen gemeinnütziger Organisationen in Form von Personengesellschaften *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 2.85; *Weitemeyer*, Innovative Formen der Philanthropie – Ein Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts, Non Profit Law Yearbook 2011/2012, 2012, S. 91, 113; vgl. außerdem *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rn. 45.
 - 00 Stiftungsposition 09-2013: Reformvorschläge zur Verbesserung des Stiftungs- und Stiftungssteuerrechts, S. 5; siehe überdies *Theurl/Saxe*, Stiftungsk Kooperationen in Deutschland, 2009, S. 17.
 - 01 BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006 = BFHE 228, 388.
 - 02 Ausführlich dazu *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 165 ff.
 - 03 Statt vieler *Rawert*, Die Genehmigungsfähigkeit der unternehmensverbundene Stiftung, 1990, v.a. S. 29 ff.; *Schwake*, Kapital und Zweckerfüllung bei Unternehmensstiftungen, 2008, v.a. S. 155 ff.; vgl. auch *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 7.II.3 (S. 180).

- 04 Näher zum Ganzen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 166 ff.
- 05 Hierzu sowie zu den Ansätzen eines solchen „Stiftungsgesellschaftsrechts“ grundlegend *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 169 ff., sowie ausführlich zur Rolle des Stiftungsvorstands, der für die als juristische Person nicht handlungsfähige Stiftung ggf. als sog. *mittelbarer Geschäftsführer* für die Gesellschaft handeln muss, *ders.*, S. 205 ff.
- 06 *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 53 ff., 181 ff., 192 ff., 205 ff., 249 ff., 263 ff.
- 07 Grundlegend BGH, Urt. v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; siehe auch MüKo/Schäfer, BGB, 6. Aufl. 2013, § 714 Rn. 43, sowie BGH, Urt. v. 20.6.2013 – I ZR 201/11, NZG 2013, 1095.
- 08 Zur Diskussion über Haftungsbeschränkungen ausführlich *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 259 ff.; vgl. auch *Weitemeyer*, Die Wirksamkeit von Haftungsbeschränkungen bei so genannten atypischen Erscheinungsformen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, FS K. Schmidt (2009), S. 1693 ff.
- 09 Ausführlich zum umstrittenen Bedeutungsgehalt des Vermögenserhaltungsgrundsatzes *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015 Rn. 14.21 ff.; MüKo/Weitemeyer, BGB, § 85 Rn. 15 ff.; BeckOGK/Jakob/Uhl, BGB, Stand: 1.11.2016, § 80 Rn. 130 ff.
- 10 Zur Notwendigkeit einer Vermögensausstattung als Differenzierungskriterium für eine rechtsformgeprägte Privilegierung vgl. – im Kontext des Steuerrechts – BFH, Urt. v. 15.9.2010 – X R 11/08, ZStV 2011, 145 f., sowie *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 1.97, 2.61, 8.164; vgl. außerdem O. Werner, Der Verein als Stifter, FS Reuter (2010), S. 431, 433 m.w.N.
- 11 Zu den Anforderungen einer zweckangemessenen Vermögensausstattung näher *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 471 ff.
- 12 So jedenfalls OLG Oldenburg, Urt. v. 8.11.2013 – 6 U 50/13, npoR 2014, 134, 137 (dort Rn. 78) m. Anm. *Hüttemann/Kampermann*.
- 13 So jedenfalls OLG Frankfurt a.M., Urt. v. 28.1.2015 – 1 U 32/13, npoR 2015, 129, 130 (dort Rn. 18); ablehnend *Theuffel-Werhahn*, Der Vermögenserhaltungsgrundsatz bei Stiftungen – „alternativlos“ zur Begründung von Anlageberatungsfehlern?, WM 2015, 1887, 1888 ff.
- 14 Vgl. MüKo/Weitemeyer, BGB, § 80 Rn. 174 und § 81 Rn. 6.
- 15 Zu den neuen Paradigmen *Jakob*, ZSR 2013 II, 185, 289 ff. sowie *Weitemeyer*, Innovative Formen der Philanthropie – Ein Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts, Non Profit Law Yearbook 2011/2012, 2012, S. 91 ff.
- 16 So bereits *Schauhoff*, Wertberichtigungen im Stiftungsvermögen, DStR 2004, 471, 472.
- 17 Siehe dazu (im Kontext des schweizerischen Stiftungsrechts) *Jakob*, ZSR 2013 II, 185, 296 ff.; vgl. zu einer ggf. damit verbundenen wirtschaftlichen Betätigung *Weitemeyer*, Innovative Formen der Philanthropie – Ein Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts, Non Profit Law

- Yearbook 2011/2012, 2012, S. 91, 97 f.
- 18 Grundlegend zum Gedanken einer Stiftungsstrategie *Jakob*, ZSR 2013 II, 185, 244 ff., 269 f.; im Kontext der Vermögensanlage *Hüttemann*, Stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtliche Rahmenbedingungen der Vermögensanlage steuerbegünstigter Stiftungen (Teil 1), WM 2016, 625, 629.
 - 19 Klar und deutlich *MüKo/Weitemeyer*, BGB, § 85 Rn. 20: „Im Rechtsverkehr zwischen der Stiftung und anderen Personen oder Institutionen spielt es keine Rolle.“; außerdem *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, 1972, S. 108; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 315; *Theuffel-Werhahn*, WM 2015, 1887, 1893.
 - 20 Näher zum Ganzen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 260 ff.; allg. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 413.
 - 21 *Hof*, in: Richter/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 9 Rn. 81, der meint, dass die „Vermögenserhaltung (...) auch die weitgehende Vermeidung finanzieller Risiken“ gebietet. Dagegen überzeugend *Hüttemann*, WM 2016, 625, 629.
 - 22 Zum Maßstab des pflichtgemäßen Ermessens im Kontext der Vermögensanlage vgl. auch BFH, Beschl. v. 29.2.2008 – I B 159/07, BFH/NV 2008, 1203.
 - 23 Zu den Grundsätzen eines ermessensgeleiteten Entscheidungsprozesses im Kontext von Stiftungs Kooperationen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 29 ff.; außerdem *ders.*, Die Überführung eines Stiftungszweckbetriebs in eine «Zweckholding» – Stiftungs-, fusions- und gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte, in: Loacker/Zellweger-Gutknecht (Hrsg.), Differenzierung als Legitimationsfrage, 2012, S. 359, 362 ff.
 - 24 Zur vorstandsautonomen Geschäftsführung der Stiftung und deren Reichweite allg. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 204 ff.
 - 25 Näher *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 53 ff., 262.
 - 26 *Weitemeyer*, in: Oetker (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 2015, § 105 HGB Rn. 77. Näher aus jüngerer Zeit *Doetsch*, Fehlerhafter Gesellschafter und fehlerhaftes Organ, 2015, S. 16 ff.; umfassend *Schäfer*, Die Lehre vom fehlerhaften Verband, 2002.
 - 27 Statt vieler *Maultzsch*, Die „fehlerhafte Gesellschaft“: Rechtsnatur und Minderjährigenschutz, JuS 2003, 544, 549; vgl. auch *Wolf/Neuner*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 10. Aufl. 2012, § 17 Rn. 4; differenzierend und mit eigenem Lösungsansatz *Schäfer*, Die Lehre vom fehlerhaften Verband, 2002, S. 269 ff., 278; *MüKo/Ulmer/Schäfer*, BGB, § 705 Rn. 337.
 - 28 Zu den Details und Konsequenzen *Maultzsch*, JuS 2003, 544, 547 ff.; *MüKo/Ulmer/Schäfer*, BGB, § 705 Rn. 328, 346; *Wolf/Neuner*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 10. Aufl. 2012, § 17 Rn. 4 m.w.N.; vgl. auch BGH, Urt. v. 30.9.1982 – III ZR 58/81, NJW 1983, 748.
 - 29 Grundlegend zur Genehmigungspflicht eines Gesellschaftsbeitritts mit Blick auf aufsichtsrechtliche Anzeige- und Genehmigungspflichten und deren Rolle in Stiftungs Kooperationen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 70 ff., 80 ff.,

184 f.

- 30 Schäfer, Die Lehre vom fehlerhaften Verband, 2002, S. 208 ff., 275; MüKo/Ulmer/Schäfer BGB, § 705 Rn. 327; BGH, Urt. v. 13.9.2011 – VI ZR 229, NZG 2011, 1225, 1226.
- 31 Zum Scheingesellschafter allg. Weitemeyer, in: Oetker (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 2015, § 105 HGB Rn. 98.
- 32 Siehe Henssler, in: Henssler/Strohn (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 2016, § 105 HGB Rn. 132; differenzierend bereits Röthel in der Voraufgabe: Henssler/Strohn (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2014, § 105 Rn. 119; vgl. auch Weitemeyer, in: Oetker (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 2015, § 105 HGB Rn. 78 m.w.N., sowie BGH, Urt. 23.7.2013 – II ZR 143/12, NJW-RR 2013, 1373, 1374.
- 33 Vgl. zum Ursprung der Mündel-Metaphorik Andrick, Stiftungsrecht und Staatsaufsicht unter besonderer Berücksichtigung der nordrhein-westfälischen Verhältnisse, 1988, S. 100 f.; vgl. außerdem A. Werner, Die Zustiftung, 2003, S. 283 f.
- 34 So die Bischöfliche Finanzkammer im Sachverhalt, der BayObLG, Beschl. v. 5.10.1989 – BReg. 3 Z 114/89, NJW-RR 1990, 476, 477 (sub 4.3) zugrunde lag.
- 35 So Liermann, Geschichte des Stiftungsrechts, 2. Aufl. (unveränderter Nachdruck der 1. Aufl. 1963) 2002, S. 281; vgl. auch Andrick, Stiftungsrecht und Staatsaufsicht unter besonderer Berücksichtigung der nordrhein-westfälischen Verhältnisse, 1988, S. 100, dem zufolge „die Stiftungen nicht selten Opfer menschlichen Eigennutzes geworden“ sind.
- 36 Näher Jakob, Schutz der Stiftung, 2006, v.a. S. 89 ff., 95, 259, 424 ff.; für eine prägnante rechtshistorische und dogmatische Begründung Andrick, Stiftungsrecht und Staatsaufsicht unter besonderer Berücksichtigung der nordrhein-westfälischen Verhältnisse, 1988, S. 100 ff., der entsprechend der ganz h.M. den „Konflikt zwischen dem Eigeninteresse des Verwalters der Stiftung und der von ihm zu wahrenen anonymen Interessen“ hervorhebt. Richtigerweise ist die Stiftung aber nicht nur vor dem *Eigeninteresse* ihrer Organe (und sonstiger Stiftungsbeteiligter) zu schützen, sondern auch vor deren *Desinteresse*, näher hierzu Uhl, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 73 ff. (dort im Kontext der Legitimität aufsichtsrechtlicher Genehmigungs- und Anzeigepflichten).
- 37 Zu Funktion und Legitimation der Stiftungsaufsicht prägnant Hüttemann, Stiftungsrecht – eine Skizze, BRJ 02/2014, 127, 129; ausführlich Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearb. 2011, Vorbem. 83 ff. zu §§ 80 ff.; zur Rolle der Aufsicht im Kontext von Stiftungs Kooperationen Uhl, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 60 ff.
- 38 Zu denkbaren (stifterwillenswidrigen) Sonderinteressen von Stiftungsaufsichtsbehörden vgl. indes Jakob, Schutz der Stiftung, 2006, S. 238 f., 395; ders., Der Schutz des Stifterwillens, in: Jakob/von Orelli (Hrsg.), Der Stifterwille: Ein Phänomen zwischen Vergangenheit, Gegenwart und Ewigkeit, 2014, S. 61, 71 f.
- 39 Dazu etwa Jakob, Schutz der Stiftung, 2006, S. 247, 249; ders., Begrenzung und

- Ausschluss der stiftungsaufsichtlichen Kontrolle durch stiftungsautonome Bestimmungen, ZSt 2006, 63 ff.
- 40 Zum „Interesse der Stiftung, vor aufgedrängten Geschäften geschützt zu werden“, allg. *Luth*, Die Vertretungsbefugnis des Vorstandes in rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts, 2005, S. 99 f.; vgl. auch *von Orelli*, Zur Auslegung des Stifterwillens, in: Jakob/von Orelli (Hrsg.), Der Stifterwille, 2014, S. 125, 143, jeweils m.w.N.
 - 41 Grundlegend zur aufsichtsrechtlichen Kontrolle von Kooperationsbeziehungen und zur Stellung der Aufsichtsbehörden im Kooperationskontext *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 60 ff.
 - 42 Vgl. zu den rechtsformtypischen Schutzdefiziten *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 6 f., 89 ff., 95 ff., 241, 529 f.; aus historischer Sicht *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, 2001, S. 237 ff., 365.
 - 43 Zu den Grenzen einer stiftungsaufsichtsrechtlichen Kontrolle allg. *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 64 f.
 - 44 Vgl. *Uhl*, Iuratio 2010, 202. Zu den schwach ausgeprägten Rechtsschutzmöglichkeiten ausführlich *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 103 ff., 405 ff.
 - 45 Grundlegend zum Ganzen und mit weiteren Argumenten *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 188 ff., dort auch zu BayObLG, Beschl. v. 5.10.1989 – BReg. 3 Z114/89, NJW-RR 1990, 476 (Beteiligung einer öffentlich-rechtlichen Stiftung an einer KG als Kommanditistin), aus dem für das hier diskutierte Thema keine verallgemeinerungsfähigen Schlüsse gezogen werden können, weil ein spezieller Sachverhalt zu beurteilen war: Die (kirchliche) Stiftungsaufsicht trug selbst dazu bei, „die Gesellschaft nach außen in ihrem Bestand zu erhalten“ (so bereits der Leitsatz des Beschlusses).
 - 46 Vgl. BGH, Urt. v. 17.9.2013 – II ZR 68/11, NJW-RR 2014, 349 (dort Rn. 38) mit Verweis auf BGH, Urt. v. 5.7.2011 – II ZR 199/10, NJW 2011, 3087 (dort Rn. 20).
 - 47 BGH, Urt. v. 9.6.2015 – II ZR 420/13, NJW 2015, 2882 (dort Rn. 23); vgl. zu dieser Entscheidung *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht: Sanieren oder Ausscheiden, JuS 2016, 173.
 - 48 Zu den allgemeinen Grundlagen mit Beispielen *Weitemeyer*, in: Oetker (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 2015, § 109 HGB Rn. 21 f.; MüKo/Schubert, BGB, 7. Aufl. 2016, § 242 Rn. 190, jeweils m.w.N.
 - 49 BT-Drs. 14/8765, S. 9
 - 50 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, 2. Aufl. (unveränderter Nachdruck der 1. Aufl. 1963) 2002, S. 281. Zum Erstarrungsprinzip und den damit verbundenen Konsequenzen *von Orelli*, Zur Auslegung des Stifterwillens, in: Jakob/von Orelli (Hrsg.), Der Stifterwille, 2014, S. 125, 128 f., 143 f.
 - 51 Funktional betrachtet hat die Rechtsstellung des Vorstands treuhänderischen Charakter, arg. § 86 S. 1 i.V.m. § 27 Abs. 3, §§ 664 ff. BGB, vgl. zur Treuhand-Metaphorik nur *Hüttemann*, BRJ 2014, 127, 128 sowie näher *Reuter*, Stiftungsform, Stiftungsstruktur und Stiftungszweck – Zu neueren Thesen über die Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, AcP (207) 2007, 1, 8 f.

- 52 Grundlegend *Hof*, Die Unverfügbarkeit der selbständigen Stiftung bürgerlichen Rechts – Kern der Stiftungsautonomie, GS Walz (2008), S. 233 ff.
- 53 Vgl. *Schauhoff*, Unternehmensnachfolge mit Stiftungen, FS Spiegelberger (2009), S. 1341, 1348.
- 54 So die zentrale These von *Dylla*, Die Weisungsfunktion des Stiftungszwecks, 2015; vgl. auch – mit zahlreichen Bezügen zum aktuellen Streit über die Friedrichshafener Zeppelin-Stiftung – *ders.*, Wer oder was beherrscht die Stiftung? Buchvorstellung der Dissertation „Die Weisungsfunktion des Stiftungszwecks“, Ordnung der Wissenschaft 2016, 63 ff.
- 55 Zur „Folgepflicht“ der Stiftungsorgane *Dylla*, Ordnung der Wissenschaft 2016, 63, 65.
- 56 Diese hat er als Organwalter für die Stiftung in der Gesellschaft auszuüben; siehe zur rechtlichen Stellung eines solchen Stiftungsvorstands ausführlich *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 206 ff.
- 57 Vgl. BGH, Urt. v. 17.9.2013 – II ZR 68/11, NJW-RR 2014, 349 (dort Rn. 38) mit Verweis auf BGH, Urt. v. 5.7.2011 – II ZR 199/10, NJW 2011, 3087 (dort Rn. 20).
- 58 *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 195 ff.
- 59 Vgl. RG, Urt. v. 11.11.1933 – I 130/33, RGZ 143, 212, 215; näher *Fleischer/Danninger*, Der Sorgfaltsmaßstab in der Personengesellschaft (§ 708 BGB), NZG 2016, 481 ff.; *Spitze*, Geschäftsführung in der Personengesellschaft, 2014, S. 63, 69; vgl. auch *MüKo/Schäfer*, BGB, § 708 Rn. 1.
- 60 So BGH, Urt. v. 9.6.2015 – II ZR 420/13, NJW 2015, 2882 (dort Rn. 23); vgl. auch BGH, Urt. v. 25.1.2011 – II ZR 122/09, NJW 2011, 1667 (dort Rn. 21).
- 61 Für eine abgestufte Modulation der Treuepflicht und mit weiterführenden Hinweisen *Fleischer/Harzmeier*, NZG 2015, 1289, 1293 ff.
- 62 Grundlegend zu Mindeststandards in Stiftungs Kooperationen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 601 ff.
- 63 Vgl. *Jakob*, Modernes Stiftungsrecht für Deutschland in Europa – was sollte geregelt werden?, npoR 2016, 7 ff.; *Schauhoff*, Was im Stiftungsrecht reformiert werden sollte, npoR 2016, 2 ff.; *Weitemeyer*, Die Reform des Bundesrechts und die nachfolgenden Reformen in den Ländern – Erreichtes und Agenda für die Zukunft, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, 2013, S. 17 ff.; *Uhl*, Zum Stand der Stiftungsrechtsreform in Deutschland, in: Eckhardt/Jakob/von Schnurbein, Der Schweizer Stiftungsreport 2017, S. 20 ff.
- 64 Siehe dazu *Hüttemann/Rawert*, Eine Reform tut not – Zur Einsetzung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, DB 2014, Heft 38, M5.
- 65 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ an die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9. September 2016.
- 66 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ an die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9. September 2016, S. 6.
- 67 Jüngst *Jakob*, npoR 2016, 7, 12 („vielleicht größte[s] Wespennest des deutschen Stiftungsrechts“).
- 68 Dazu statt vieler *Becker*, Die Verteilung der stiftungsrechtlichen

- Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern, Non Profit Law Yearbook 2010/2011, 2011, S. 31 ff.; MüKo/Weitemeyer, BGB, § 80 Rn. 19 ff.
- 69 Siehe hierzu *Papsthart*, Stiftungsrecht am Scheideweg: Festigung einer „starken Marke“ oder Eröffnung eines Experimentierfelds für Stifter?, npoR 2016, 105, 108; *Schauhoff*, npoR 2016, 2, 4; *Weitemeyer/Vogt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 12, 15; MüKo/Weitemeyer, BGB, § 80 Rn. 26.
- 70 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ an die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9. September 2016, S. 93 ff., 126.
- 71 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ an die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 9. September 2016, S. 8 f., 81 ff.
- 72 Grundlegend zur Bedeutung von Stifterrechten in Kooperationen *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 281 ff.
- 73 Vgl. auch *Jakob*, npoR 2016, 7, 9 f.; *Papsthart*, npoR 2016, 105 ff.; *Uhl*, Kooperation im Stiftungsrecht, 2016, S. 301 ff.; außerdem *Weitemeyer*, Von der Stifterfreiheit zur Stiftungsautonomie – Weiterentwicklung oder Sackgasse?, in: Bumke/Röthel (Hrsg.), Autonomie im Recht – Gegenwartsdebatten über einen rechtlichen Grundbegriff, 2017, S. 201 ff.

Neue rechtliche Rahmenbedingungen für Social Entrepreneurs erforderlich?*

BENJAMIN MOMBERGER

I. Einleitung

II. Förderliche Rahmenbedingungen

1. Spezifische Anforderungen eines Sozialunternehmens
2. Ergebnisse der vom BMWi beauftragten Studie

III. Rechtliche Herausforderungen

1. Gesellschaftsrecht
2. Gemeinnützigkeitsrecht

IV. Reformüberlegungen

1. Einführung einer spezifischen RechtsformAnpassungen im bestehenden Gesellschaftsrecht
3. Gemeinnützigkeitsrecht

V. Fazit und Ausblick

Abstract In legal entities that are member-based (the association and the cooperative society), compelling legal reasons exist in this jurisdiction for reforming corporate law to allow for the creation of social enterprises. From the perspective of shareholder-based legal forms (GmbH and AG), optional considerations of legal policy support reform. If the legislature should decide to promote social enterprises, the creation of a single legal framework, i.e. a specific legal form as a social enterprise – such as the social company (Sozialgesellschaft) proposed – promises to attract the greatest possible attention and create a clear nexus to any future regulatory and/or promotional measures.

From the perspective of charity law, no compelling legal arguments exist for reform. Of course, the ban on distributing profits in particular and the requirement to attain purposes in a timely manner do inhibit the activity of a social enterprise. De lege ferenda the former obstacle could be eliminated by introducing an appropriate rate of interest on capital. To promote the capital funding of the non-charitable social company, one

could also consider extending the favourable treatment of donations to capital contributed to such companies.

I. Einleitung

Unternehmerische Vorgehensweisen halten seit geraumer Zeit Einzug in den Non-Profit-Sektor: Gemeinnützige Körperschaften messen ihre gesellschaftliche Wirkung und werben mithilfe von Spendensiegeln auf dem Spendenmarkt; Philanthropen ordnen ihre Gemeinwohlaktivitäten neu und möchten mit ihren Geldern maximale Wirkung erzielen und Social Entrepreneurs versuchen, finanziellen und sozialen Ertrag zu kombinieren. Insbesondere in den USA wird vertreten, dass diese Entwicklungen zu einem gänzlich neuen „4. Sektor“ führen, der sowohl Elemente des privaten als auch des gemeinnützigen Sektors umfasst und Gewinnerzielung und Gemeinwohlverfolgung verbindet.¹ Aus juristischer Perspektive stellt sich die Frage, ob die gegenwärtige Gesetzeslage ein derartiges hybrides Tätigwerden ermöglicht.

Anstoß für derartige Überlegungen bieten neben den in zahlreichen Ländern eingeführten spezifischen sozialunternehmerischen Rechtsformen auch zahlreiche angekündigte Initiativen. So hat die Europäische Kommission im Jahre 2011 eine „Initiative für soziales Unternehmertum“ auf den Weg gebracht und hiermit einen verbesserten Zugang zu Finanzmitteln, eine verstärkte Sichtbarkeit für das soziale Unternehmertum sowie eine Verbesserung des rechtlichen Umfelds angestrebt.² Auch die Bundesregierung hatte angekündigt, die Rahmenbedingungen für Sozialunternehmer verbessern zu wollen³ bzw. die Entwicklung von geeigneten Unternehmensformen im Genossenschafts- oder Vereinsrechts für „unternehmerische Initiativen aus bürgerschaftlichem Engagement“ in Aussicht gestellt.⁴ Jüngst wurde nun der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Erleichterung unternehmerischer Initiativen aus bürgerschaftlichen Engagement und zum Bürokratieabbau bei Genossenschaften⁵ vorgestellt sowie eine vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) in Auftrag gegebene Studie veröffentlicht, mittels derer das BMWi Maßnahmen zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für die Gründung und Entwicklung von Sozialunternehmen in Deutschland aufzeigen will (hierzu sogleich).⁶

Auch international ist die Frage nach förderlichen Rahmenbedingungen für Social Entrepreneurs nicht unumstritten. Während nach einer Auffassung die Herbeiführung einer Bewusstseinsänderung in Unternehmerkreisen ausreichen sollte,⁷ fordern andere Stimmen, das Konzept mittels eines entsprechenden legislativen Rahmens auf solide Füße zu stellen – beginnend beim Gesellschaftsrecht und endend beim Steuerrecht.⁸ Dieser Beitrag skizziert einige der Schwierigkeiten, denen Social Entrepreneurs im deutschen Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht gegenüberstehen und soll auf Grundlage rechtsvergleichender Erfahrungen Denkanstöße für Reformansätze geben.

II. Förderliche Rahmenbedingungen

1. Spezifische Anforderungen eines Sozialunternehmens

Um die Frage nach förderlichen Rahmenbedingungen für Sozialunternehmen beantworten zu können, ist auf einer vorgeschalteten Stufe zunächst erforderlich, sich über die spezifischen Anforderungen von Sozialunternehmen und Social Entrepreneurs im Klaren zu sein.⁹

Unter einem Sozialunternehmen werden solche Unternehmen verstanden, für die das soziale oder gesellschaftliche Ziel Sinn und Zweck ihrer Geschäftstätigkeit darstellt und deren Gewinne größtenteils wieder investiert werden, um dieses soziale Ziel zu erreichen.¹⁰ Grundlegendstes Anliegen ist mithin, diese duale Zweckverfolgung rechtlich zu gewährleisten. Bei Wahl einer For-Profit-Rechtsform haben Sozialunternehmer – insbesondere in den USA – mit einer jedenfalls faktischen Vorherrschaft des shareholder-value-Ansatzes zu kämpfen, der einer Priorisierung der sozialen Zweckverfolgung im Wege stehen kann.¹¹ Umgekehrt sind bei der Wahl einer Non-Profit-Rechtsform bzw. dem Status der Gemeinnützigkeit die Möglichkeiten einer wirtschaftlichen Betätigung eingeschränkt und Gewinnausschüttungen ausgeschlossen.

Die Verfolgung des sozialen oder gesellschaftlichen Zwecks ist für Social Entrepreneurs die zentrale Motivation, wohingegen die Erwirtschaftung von finanziellen Erträgen nur ein Nebenzweck bzw. Mittel zum Zweck ist. Ein gewöhnliches Unternehmen strebt hingegen primär nach finanzieller

Rendite, was insbesondere auch die Unterordnung der gesellschaftlichen Verantwortung zur Folge hat.¹² Anschaulich wird dies etwa bei der Frage, wann ein Unternehmen Aufwendungen für Corporate Social Responsibility Maßnahmen tätigen darf. Nach wohl überwiegender Auffassung wird diese dahingehend beantwortet, dass soziale Aufwendungen im wohlverstandenen Unternehmensinteresse zu liegen haben, sprich rentabilitätssteigernde Effekte zumindest erhoffen lassen sollten.¹³ Für Sozialunternehmen ist die Abgrenzung von einem gewöhnlichen Unternehmen infolge dieser unterschiedlichen Motivation entscheidend, insbesondere da viele Verbraucher zunehmend ihr Konsumverhalten anhand von sozialen oder ökologischen Kriterien ausrichten. Aber auch Investoren sind zunehmend auf der Suche nach nachhaltigen Investitionsmöglichkeiten, um nebenbei positive soziale oder gesellschaftliche Wirkungen zu erzielen und hierzu auch bereit, auf eine marktübliche Rendite zu verzichten.¹⁴ Ein positiver Branding-Wert kann für ein Sozialunternehmen mithin von signifikantem Nutzen sein. Um ein Sozialunternehmen als ein solches zu kennzeichnen, werden sowohl Zertifizierungen („private branding“) als auch die Wahl einer spezifischen Rechtsform („public branding“) genannt.¹⁵

Die Finanzierung eines Sozialunternehmens wird schließlich in der Praxis als die größte Schwierigkeit bezeichnet.¹⁶ So entsprechen Sozialunternehmen aufgrund ihrer Hybridität weder den gängigen Erwartungen und Anforderungen des Non-Profit wie des For-Profit-Sektors: So sind Sozialunternehmen einerseits aufgrund ihrer nicht marktgerechten Rendite für kommerzielle Anleger uninteressant, andererseits vergeben Regierungen und Stiftungen in der Regel nur selten Zuschüsse an For-Profit-Unternehmungen.¹⁷ Zur Lösung dieses Problems halten zunehmend neue und innovative Finanzierungsformen Einzug in den sozialunternehmerischen Sektor, die überwiegend aus der profitorientierten Startup-Finanzierung bekannt sind.¹⁸ Venture Philanthropen oder Impact Investors investieren ihr Geld anstatt es zu spenden, angetrieben von dem Streben, den höchstmöglichen Nutzen mit ihrem Kapital zu erzielen. Sozialunternehmen werden aufgrund ihres unternehmerischen Ansatzes als ideale Empfänger derartiger Investments angesehen.¹⁹ Große Bedeutung kommt hierbei auch Stiftungen zu, die mittels zweckbezogenen Investitionen (mission related investment) im

Bereich der Vermögensverwaltung ihre soziale Wirkung und Leistungskraft insgesamt maximieren können.²⁰

2. Ergebnisse der vom BMWi beauftragten Studie

In der Studie wurden insbesondere die Umfeldbedingungen für Sozialunternehmen in den Bereichen „rechtliche Rahmenbedingungen“, „Finanzierung“ sowie „Unterstützungsstruktur“ näher betrachtet. Im Bereich rechtliche Rahmenbedingungen wird die Verfügbarkeit von geeigneten Rechtsformen für sozialunternehmerische Aktivitäten als wichtigster Aspekt herausgestellt, wenngleich die Einführung einer eigenständigen sozialunternehmerischen Rechtsform nur als eine von mehreren Verbesserungsmöglichkeiten eingestuft wird. So plädiert die Studie vornehmlich für eine größere Flexibilität in der Anwendung der Abgabenordnung, insbesondere um die Notwendigkeit von Hybridstrukturen (bestehend aus einer gemeinnützigen (Mutter-)Gesellschaft und einer nicht-gemeinnützigen operativen Tochter- oder Schwestergesellschaft) entfallen zu lassen. Der Umgang mit den Regelungen der Abgabenordnung zur Gemeinnützigkeit wird generell als Hemmnis angesehen. An dieser Stelle darf jedoch – unabhängig von der Berechtigung dieser Kritik – kritisch angemerkt werden, dass die Studie offensichtlich ohne die Beteiligung von Juristen bzw. Gemeinnützigkeitsrechtlern erstellt worden ist, was angesichts des breiten Raums, den der Bereich „rechtliche Rahmenbedingungen“ einnimmt, doch erstaunt. Indes ist dies zugleich auch symptomatisch für die bisherige wissenschaftliche Behandlung von Social Entrepreneurship in Deutschland, die ganz überwiegend wirtschaftswissenschaftlich erfolgt und (jedenfalls bislang) nur rudimentär rechtswissenschaftliche Aufmerksamkeit erfahren hat.²¹

Auch die Studie kommt in Bezug auf die Finanzierungsmöglichkeiten zu dem Ergebnis, dass Sozialunternehmen zwischen den Stühlen stehen, da sie für den Dritten Sektor zu unternehmerisch, aber gleichzeitig nicht wirtschaftlich genug für den Bereich der Unternehmensfinanzierung und Wirtschaftsförderung sein könnten. Ein sozialer Kapitalmarkt, von dem Sozialunternehmen profitieren könnten, sei in der Entwicklung; wichtigste Akteure auf der Angebotsseite seien hierbei Stiftungen, private

Kapitalgeber (inkl. Großunternehmen mit CSR-Abteilungen) und institutionelle Anleger. Indes wird auch festgehalten, dass ein Großteil der von Stiftungen getätigten Investitionen bislang als philanthropische Zuwendung ausgestaltet und infolgedessen nur gemeinnützigen Sozialunternehmen zugänglich sei; ein breiteres Engagement von Stiftungen in der Finanzierung von Sozialunternehmen finde, obwohl rechtlich möglich, bis-lang nicht statt. Zum Aufbau eines Markts für wirkungsorientierte Investitionen, wie z.B. Social Impact Bonds, sei das Zusammenwirken aller Akteure, insbesondere auch auf Bundes- wie Landesebene vonnöten.

Im Hinblick auf das branding als Sozialunternehmen wird die Herausforderung erkannt, die sozialunternehmerischen Grundsätze konform mit der jeweiligen Rechtsform auszugestalten und zugleich auch nach außen zu kommunizieren. Die Selbstverpflichtung zur Anwendung eines privaten Wirkmessungsinstruments, wie etwa dem Social Reporting Standards (SRS), oder die freiwillige Zertifizierung mit Spendensiegeln, wie etwa dem von PHINEO herausgegebenen Wirkt-Siegel, wird als eine erste Möglichkeit in diese Richtung angesehen. Langfristig könne ein Kriterienkatalog für Sozialunternehmen entwickelt werden, dessen Einhaltung als Voraussetzung für den Zugang zu spezifischen Förderangeboten ausgestaltet werden könne.

III. Rechtliche Herausforderungen

1. Gesellschaftsrecht

a) Verein

Das BGB unterscheidet in den §§ 21, 22 zwischen einem nicht wirtschaftlichen Verein (sogenannter Idealverein) und einem wirtschaftlichen Verein. Idealvereine erlangen ihre Rechtsfähigkeit mit der Eintragung im Vereinsregister, wogegen es bei wirtschaftlichen Vereinen eines staatlichen Verleihungsaktes bedarf. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts kommt die Verleihung indes überhaupt nur

dann in Betracht, wenn die Wahl einer sonstigen Rechtsform unzumutbar ist.²² Dies deshalb, weil gläubigerschützende Vorschriften im Gegensatz zu den sogenannten Handelsvereinen (GmbH, AG, Genossenschaft) beim wirtschaftlichen Verein kaum vorhanden sind und der Gesetzgeber eine Umgehung selbiger durch eine „Flucht ins Vereinsrecht“ verhindern wollte.²³ Da an den Nachweis der Unzumutbarkeit einer anderen Rechtsform hohe Anforderungen gestellt werden, kommt der wirtschaftliche Verein in der Praxis äußerst selten vor. Dem Idealverein ist eine wirtschaftliche Betätigung nicht gänzlich untersagt, allerdings darf diese nur einen im Vergleich zum Hauptzweck geringen Umfang bzw. eine geringe Bedeutung einnehmen und lediglich Mittel zum Zweck sein (sogenanntes Nebenzweckprivileg).

Das Wesen eines Sozialunternehmens ist es per definitionem, einen ideellen Zweck durch eine wirtschaftliche Tätigkeit zu verfolgen. Die gesetzgeberische Abgrenzung der Vereine nach den §§ 21, 22 BGB geht hingegen umgekehrt von der Prämisse aus, dass eine wirtschaftliche Betätigung nicht mit der Verfolgung eines ideellen (Haupt-) Zwecks gleichzusetzen bzw. zu vereinbaren ist. Folgerichtig hat sich die wirtschaftliche Tätigkeit dem ideellen Hauptzweck unterzuordnen und darf den Verein nicht prägen. Dies führt zu der paradox anmutenden Situation, dass gemeinnützigkeitsrechtlich als sogenannte Zweckbetriebe einzustufende wirtschaftliche Betätigungen mangels Nebenzweck-Charakters als unzulässige wirtschaftliche Betätigung gelten können,²⁴ wohingegen reine Mittelbeschaffungstätigkeiten zulässiges Hilfsmittel sind. Indes kann auch bei Sozialunternehmen von einer Unterordnung der wirtschaftlichen Tätigkeit unter den (nichtwirtschaftlichen) Hauptzweck ausgegangen werden, da die wirtschaftliche Tätigkeit primär zur Erreichung des ideellen Zweckes ausgeübt wird. Insofern könnte die wirtschaftliche Tätigkeit auch hier als Mittel zur Erreichung des ideellen Hauptzwecks angesehen werden und mithin unter das Nebentätigkeitsprivileg subsumiert werden.²⁵ In diese Richtung plädieren auch *Schauhoff/Kirchhain*, die bei der Auslegung der §§ 21, 22 BGB auf die Wertungen des Gemeinnützigkeitsrechts zurückgreifen. Ihnen zufolge ist entscheidend, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten eines gemeinnützigen Vereins der Förderung des ideellen Zwecks dienen, sodass die Vereinstätigkeit nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

gerichtet sei.²⁶ Dem hat sich der BGH nunmehr im Ergebnis angeschlossen und bemisst der gemeinnützigkeitsrechtlichen Behandlung entscheidende Bedeutung zu.²⁷

Dessen ungeachtet kann im Rahmen eines Idealvereins dem Vorwurf der Rechtsformverfehlung durch Ausgliederung der wirtschaftlichen Tätigkeit auf eine Tochtergesellschaft aus dem Weg gegangen werden.²⁸ Im Rahmen seiner Befassung mit der sogenannten Kita-Rechtsprechung des Kammergerichts²⁹ hat sich der BGH nicht mit der in der Literatur kritisierten Ausgliederungslösung auseinandersetzen müssen. Aufgrund der mit der doppelten Organisationsstruktur verbundenen höheren Kosten eignet sich diese Lösung indes ohnehin kaum für kleinere Sozialunternehmen oder den Bereich des bürgerschaftlichen Engagements.

b) Genossenschaft

Für Sozialunternehmen rückt infolgedessen die Rechtsform der Genossenschaft ins Blickfeld, da diese ebenso wie der wirtschaftliche Verein die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gemein hat. Wesen der Rechtsform der Genossenschaft ist deren Förderzweck, der darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern (§ 1 Abs. 1 GenG). Mit der Genossenschaftsnovelle 2006 wurde der Förderzweck auch auf die sozialen und kulturellen Belange der Mitglieder ausgeweitet, womit der Gesetzgeber insbesondere die Gründung von Schul-, Sport-, Theater- oder Museumsgenossenschaften ermöglichen wollte.³⁰ Diese Ausweitung des Förderzwecks darf hingegen nicht dahingehend interpretiert werden, dass der Zweck einer Genossenschaft nun generell auf die Förderung des Allgemeinwohls gerichtet sein kann. Vielmehr muss der Hauptzweck der Genossenschaft nach wie vor in der Förderung ihrer Mitglieder liegen.³¹ Damit steht der genossenschaftliche Förderzweck einer hauptsächlichen Verfolgung (gesamt-)gesellschaftlicher Interessen entgegen, sofern diese nicht auch zugleich den Interessen der Mitglieder dienen. Unter diesen Vorzeichen ist auch die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke denkbar.³²

Durch Satzungsregelung kann der Förderzweck auch auf Nichtmitglieder ausgedehnt werden, setzt aber voraus, dass die Nichtmitgliedergeschäfte dem Förderzweck dienen und nicht zum Hauptzweck der Genossenschaft werden, sodass eine soziale allgemeinwohlbezogene Zweckverfolgung nur als Nebenzweck zulässig ist.³³ Mithin erfordert eine (Sozial-) Genossenschaft, deren Hauptzweck die Verfolgung gesellschaftlicher oder sozialer Ziele ist, strenggenommen die Mitgliedschaft aller Benefiziere in der Genossenschaft und eignet sich daher primär für sozialunternehmerische Selbsthilfeaktivitäten, weniger aber für die Aktivitäten eines einzelnen Social Entrepreneurs. Gegen die Wahl der Rechtsform der Genossenschaft sprechen gegenwärtig aber die hohen Kosten der turnusmäßigen Pflichtprüfung i.H.v. 1.500 bis 3.000 Euro, die gerade die häufig finanzschwachen Akteure des bürgerschaftlichen Engagements empfindlich belasten.³⁴

c) Zulässigkeit einer dualen Zweckverfolgung

Es bedarf keiner Diskussion, dass sowohl die GmbH als auch die AG zur Verfolgung ideeller, also nichtwirtschaftlicher Zwecke eingesetzt werden können, wenngleich diese Rechtsformen im Regelfall erwerbswirtschaftlichen Zwecken dienen. Umstritten ist jedoch, welche Interessen bzw. Vorgaben ein Geschäftsleiter bei der Ausübung seines Ermessens berücksichtigen darf bzw. muss. Ausgangspunkt dieser Diskussion und locus classicus ist die Entscheidung *Dodge vs. Ford* des Michigan Supreme Court aus dem Jahre 1919.³⁵ Das Gericht hatte den Mehrheitsaktionär *Henry Ford* zur Zahlung einer Sonderdividende an die Minderheitsaktionäre *Dodge* verurteilt, nachdem *Ford* zuvor beschlossen hatte, die Dividenden einzuschränken und stattdessen Lohn und Qualität seiner Autos zu erhöhen. Diese Entscheidung wird in der US-amerikanischen Social Enterprise Diskussion häufig als Beleg dafür verwendet, dass das Gesellschaftsrecht eine Gewinnmaximierungspflicht statuiere und dass es die gesetzliche Pflicht der Vorstände sei, die Interessen der Aktionäre über alle anderen Interessen zu stellen (sogenannte „shareholder wealth maximization norm“).³⁶ Heutzutage dürfen Geschäftsleiter in den meisten US-Bundesstaaten (sogenannte

„constituency states“) neben den Shareholdern ausdrücklich auch andere Interessengruppen berücksichtigen. Indes handelt es sich hierbei freilich lediglich um eine Möglichkeit, nicht aber um eine Pflicht. Die Frage, ob durch eine entsprechende Satzungsregelung die vorrangige Berücksichtigung derartiger Stakeholder-Interessen festgeschrieben werden kann, ist in der US-amerikanischen Diskussion umstritten und damit einer der Anlässe für die dortige Einführung spezifischer Rechtsformen für Social Enterprise.³⁷

Auch hierzulande gehört die Frage, an welchen Zielen ein Geschäftsleiter seine Leitungstätigkeit auszurichten hat, zu den Grundproblemen des Kapitalgesellschaftsrechts.³⁸ Die für Sozialunternehmen relevante Frage, ob der Geschäftsleiter seine Ermessensentscheidung vorrangig im Hinblick auf die Gewinnmaximierung auszurichten hat oder seine Entscheidung auch auf andere Erwägungen wie etwa das Gemeinwohl stützen darf, ist seit jeher Gegenstand einer Kontroverse und jüngst erneut entflammt etwa im Zusammenhang mit der Frage nach der Zulässigkeit von Maßnahmen im Rahmen der sozialen Verantwortung von Unternehmen (Corporate Social Responsibility).³⁹ Besondere Relevanz weist diese Frage beim Vorstand einer AG auf, da dieser im Gegensatz zum weisungsabhängigen GmbH-Geschäftsführer die Gesellschaft nach § 76 Abs. 1 AktG unter eigener Verantwortung leitet. Im Wesentlichen konkurrieren zwei Modelle, das shareholder-value-Konzept sowie das stakeholder-value-Konzept, gegeneinander. Nach dem wohl herrschenden stakeholder-value-Konzept ist der Vorstand „weder berechtigt noch verpflichtet, sich bei Erfüllung seiner Leitungsaufgabe allein von Aktionärsinteressen leiten zu lassen“⁴⁰. Maßgebend ist stattdessen das Unternehmensinteresse, welches sich aus den widerstreitenden Interessen der Aktionäre (Kapital), der Arbeitnehmer (Arbeit) sowie der Öffentlichkeit (Gemeinwohl) zusammensetzt.⁴¹ Nach dem shareholder-value-Konzept hat der Vorstand hingegen vorrangig die (Rendite-) Interessen der Aktionäre zu berücksichtigen, sodass soziale Aufwendungen mit der Steigerung des Unternehmensansehens bei Kunden und Mitarbeitern gerechtfertigt werden (müssen).⁴²

Deshalb ist Sozialunternehmern anzuraten, in dem Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung mittels der Zweckbestimmung die

Unternehmensausrichtung festzulegen und hierbei unter mehreren Unternehmenszielen eine bestimmte Rangfolge festzulegen, beispielsweise dass die sozialwirtschaftliche Zweckverfolgung im Vordergrund steht. Eine solche Abstufung von Unternehmenszielen wird hierzulade – im Gegensatz zur US-amerikanischen Diskussion – als zulässig erachtet, da sie zur gesellschaftlichen Zielbestimmung gehöre.⁴³ Dies gilt selbst für die AG, wo es den Aktionären als „Herren der Gesellschaft“ freisteht, die Grundprinzipien der Unternehmensführung statutarisch festzulegen.⁴⁴ Wird eine solche (soziale) Zweckbestimmung indes nicht getroffen, so ist ein in einer Kapitalgesellschaft organisiertes Unternehmen im Zweifel gewinnorientiert zu führen, da vermutet wird, dass der Zweck auf das erwerbswirtschaftliche Betreiben des Unternehmensgegenstands und der damit verbundenen Gewinnerwirtschaftung für die Gesellschafter bzw. Aktionäre gerichtet ist.⁴⁵ In der Schweiz haben Aktionäre sogar ein absolutes Recht auf „Gewinnstrebigkeit“ (Gewinnerzielung), auf welches nur durch einstimmigen Beschluss bzw. in der Gründungssatzung verzichtet werden kann.⁴⁶ Dieses Ergebnis gilt im Übrigen auch für den Verein und die Stiftung, da auch diese primär ihren satzungsmäßigen Zwecken verpflichtet sind, sodass in Ermangelung einer entsprechenden Satzungsregelung soziale, allgemeinwohlbezogene Aktivitäten neben dem eigentlichen Hauptzweck nur einen untergeordneten Charakter aufweisen dürfen.⁴⁷

2. Gemeinnützigkeitsrecht

Gemeinnützige Körperschaften betätigen sich – entgegen dem allgemeinen Glauben – in vielfältiger Weise wirtschaftlich und unternehmerisch. Das Gemeinnützigkeitsrecht stellt hieran unterschiedliche Anforderungen, abhängig davon, wie eng der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb mit der satzungsmäßigen Zweckverfolgung verbunden ist. Pointiert lässt sich festhalten, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb umso mehr unter der Ägide der Gewinnmaximierung verfolgt werden muss, je weniger er der unmittelbaren Zweckverfolgung dient. Im Bereich eines Mittelbeschaffungsbetriebs, welcher isoliert betrachtet nichts Gemeinnütziges zum Tragen bringt, ist ein gewinnorientiertes Handeln danach sogar geboten. Eine Verknüpfung zwischen wirtschaftlichem

Geschäftsbetrieb und satzungsmäßiger Zweckverfolgung ist aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht nicht erforderlich. Im Bereich des Zweckbetriebs fallen hingegen wirtschaftliche Betätigung und gemeinnützige Zweckverfolgung zusammen, weswegen dieser Bereich nach §§ 64 Abs. 1, 65 AO von der partiellen Steuerpflicht ausgenommen wird. Die unmittelbare Zweckverfolgung hat sodann auch Auswirkungen auf die Geschäftspolitik: Da im Bereich des Zweckbetriebs die Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke vordergründiges Ziel ist, ist die dauerhafte Erwirtschaftung von erheblichen Überschüssen hier grundsätzlich ausgeschlossen. Festzuhalten bleibt, dass aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht duale Zwecke verfolgende Sozialunternehmen zulässig sind, da sogar die vollständige Finanzierung einer gemeinnützigen Körperschaft aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unschädlich ist.

Eine solche duale Zweckverfolgung darf hingegen nicht derart interpretiert werden, als dass soziale Zweckverfolgung und Gewinnerwirtschaftung gleichberechtigt nebeneinanderstehen oder die gemeinnützige Körperschaft gar in eine gewerbliche und eine gemeinnützige Sphäre aufgespalten werden könnte. Vielmehr verlangt das Gemeinnützigkeitsrecht eine klare Unterordnung der Gewinnerwirtschaftung unter die soziale Zweckverfolgung. Mithin stehen die beiden Zwecke nicht gleichberechtigt nebeneinander, sondern befinden sich in einem klaren Subordinationsverhältnis. Eine nur partielle Gemeinnützigkeit gibt es nicht, die Organisationsbezogenheit des Gemeinnützigkeitsrechts verbietet eine Aufspaltung.⁴⁸ Danach darf die wirtschaftliche Tätigkeit nicht zulasten der sozialen Zweckverfolgung betrieben werden oder der eigentliche Hauptzweck sein.⁴⁹ So ist der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb untersagt, sodass insbesondere Zins- und Tilgungsleistungen für im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufgenommene Darlehen auch lediglich aus dessen Erträgen zu leisten sind. Weiter eingeschränkt wird die unternehmerische Freiheit eines gemeinnützigen Sozialunternehmers durch das Gebot der gegenwartsnahen Zweckverfolgung und der daraus resultierenden stark eingeschränkten Möglichkeit der Rücklagenbildung sowie dem Selbstlosigkeitsgebot, dass Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter einer gemeinnützigen

Körperschaft untersagt. Vorteilhaft an dem Gemeinnützigkeitsstatus ist dessen Assoziierung in der Bevölkerung mit einer Art von Qualitäts- oder Gütesiegel. Dies hat zur Folge, dass gemeinnützige Körperschaften regelmäßig mit einem Vertrauensvorschuss hinsichtlich Zweckverfolgung und Mitteleinsatz bedacht werden und somit der Gemeinnützigkeitsstatus mithin einen positiven Werbeeffect im Sinne einer Form des „public branding“ darstellt.⁵⁰ Ferner profitiert eine gemeinnützige Körperschaft von der Steuerbegünstigung für Spender sowie von Zuwendungen anderer ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaften (hierzu sogleich).

a) Hybridstrukturen

In der sozialunternehmerischen Realität in Deutschland fällt auf, dass Sozialunternehmen organisatorisch in zwei Gesellschaften aufgeteilt sind, nämlich eine gemeinnützige Gesellschaft und eine nicht-gemeinnützige operative Tochter- oder Schwestergesellschaft.⁵¹ Aus der Praxis heißt es: „Viele Sozialunternehmen setzen auf hybride Rechtsformen, weil sie die Kluft zwischen Geschäftsbetrieb und Gemeinnützigkeit überbrücken müssen“ und mit Blick auf die Steuererleichterungen des gemeinnützigen Teils und dem Zugang zu Fremdkapital sowie der größeren Flexibilität des operativen Teils wird konstatiert: „Ein hybrides Modell nimmt so das Beste aus beiden Welten mit.“⁵²

Als Grund für eine Hybridstruktur wird aus betriebswirtschaftlicher Sicht insbesondere die Herausbildung einer klaren Unternehmensstruktur durch die Trennung von unterschiedlichen Bereichen mit ungleichen Anforderungen, Herangehensweisen und Risiken angeführt.⁵³ Ferner wird die Aufspaltung eines Sozialunternehmens in einen Non-Profit und einen For-Profit-Bereich als denkbare Strategie zur Reduzierung möglicher Finanzierungskonflikte zwischen Investoren mit unterschiedlicher Renditeerwartung bezeichnet.⁵⁴ Fraglich ist, ob eine solche Hybridstruktur aus rechtlichen Gründen notwendig ist. Zu bejahen ist dies aus vereinsrechtlichen Gründen, wenn es sich bei der gemeinnützigen Muttergesellschaft um einen eingetragenen Verein handelt und sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht unter das Nebenzweckprivileg

fassen lässt. Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht ist zu konstatieren, dass die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach dem Wegfall der sogenannten Gepräge Theorie regelmäßig unproblematisch ist, sofern dieser – wie ausgeführt – nicht Hauptzweck der Tätigkeit ist. Die Notwendigkeit einer For-Profit-Einheit könnte sich aber aus Gründen der Finanzierung ergeben. Eine gemeinnützige Körperschaft darf keine Gewinne an ihre Gesellschafter ausschütten oder das eingezahlte Eigenkapital verzinsen. Die Aufnahme eines Darlehens und die Zahlung eines angemessenen Zinssatzes sind indes gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig. Mithin ist eine Hybridstruktur primär dann erforderlich, wenn Gesellschafter und Investoren in stärkerem Maße, sprich über den Erhalt eines Darlehenszinses hinaus, von dem wirtschaftlichen Erfolg des Sozialunternehmens partizipieren möchten.

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist dies dann risikobehaftet, wenn die operative For-Profit-Gesellschaft ihre ausschüttungsfähigen Erträge insbesondere durch die Unterhaltung von Geschäftsverbindungen zur gemeinnützigen Muttergesellschaft, etwa in Form von Lizenz-, Dienstleistungs- oder Beratungsverträgen, erwirtschaftet. Diese Gestaltung birgt die Gefahr, dass einerseits in der gemeinnützigen Gesellschaft die Vorteile der Gemeinnützigkeit genutzt werden, die Verwertung dieser Vorteile hingegen in der For-Profit-Gesellschaft erfolgt, von der aus quasi unbeschränkte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter erfolgen können. Diese Gefahr stellt sich mithin insbesondere dann, wenn es sich bei gemeinnütziger und For-Profit-Gesellschaft um Schwestergesellschaften handelt. Eine gemeinnützige Körperschaft muss bei Vergütungen den Angemessenheitsgrundsatz wahren, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Maßstab ist hierbei grundsätzlich der Fremdvergleich; bei verbundenen Unternehmen, wie etwa der Abrechnung von Leistungsbeziehungen zwischen der gemeinnützigen Muttergesellschaft und der steuerpflichtigen Tochtergesellschaft, gelten die für erwerbswirtschaftliche Unternehmen geltenden Grundsätze (Verrechnungspreise).⁵⁵ Doch auch bei der Vereinbarung von angemessenen Entgelten ist zu berücksichtigen, dass die gemeinnützige Muttergesellschaft die sich ihr bietenden Geschäftschancen nicht unentgeltlich der steuerpflichtigen Tochtergesellschaft überlassen darf.⁵⁶ Andernfalls kann die Überlassung zu einer verdeckten

Gewinnausschüttung führen, welche den Verlust der Gemeinnützigkeit zur Folge hat.⁵⁷

Inwieweit die Hybridstruktur infolgedessen zu einem Vorteil führt, ist nicht ersichtlich. Wegen des fehlenden Auftretens als einheitliches Sozialunternehmen sowie den mit der doppelten Struktur einhergehenden erhöhten Kosten bietet eine duale Struktur schließlich auch hinsichtlich des Branding als Sozialunternehmen⁵⁸ sowie hinsichtlich der Senkung von Transaktionskosten⁵⁹ keinen Nutzen.

b) Impact Investing

Bislang setzen Stiftungen zur Zweckverfolgung primär die durch die Anlage des Stiftungsvermögens erzielten Erträge ein, wohingegen das Stiftungsvermögen selbst in übliche Kapitalanlagen investiert wird.⁶⁰ Diese strikte Trennung von Ertragserzielung und Ertragsverwendung wird bereits seit längerem kritisiert und insbesondere Stiftungen zur Maximierung ihrer sozialen Wirkung das zweckbezogene oder prinzipiengeleitete Investieren angeraten.⁶¹ So habe die gegenwärtige Situation gerade durch die Niedrigzinsen zahlreiche Nachteile: Bei geringen Erträgen einer Stiftung aus der Vermögensanlage sind zugleich deren Fördermöglichkeiten eingeschränkt.⁶² Ferner profitieren nichtgemeinnützige Körperschaften kaum von Stiftungsleistungen, da gemeinnützige Stiftungen im Rahmen der Mittelweiterleitung hinsichtlich der Empfänger auf gemeinnützige Organisationen beschränkt sind.⁶³ Schließlich lassen sich aufgrund der Fokussierung auf die erzielbare Rendite bei der Anlageentscheidung Widersprüche zwischen Stiftungszweck und Mittelanlage nicht immer ausschließen (wenn etwa die Bill & Melinda Gates Foundation in Chemie- oder Erdölkonzernen investiert ist).⁶⁴ Insbesondere Sozialunternehmen drängen sich als Empfänger von sogenannten *mission related investments* geradezu auf, da sie einerseits soziale Zwecke verfolgen und andererseits eine geringe Rendite an den Investor ausschütten können. Auch die Europäische Union hat der gesteigerten Nachfrage nach zweckbezogenen Investments Rechnung getragen und einen Rechtsrahmen für Fonds für soziales

Unternehmertum erschaffen („EuSEF“).⁶⁵ Zur Qualifizierung als EuSEF müssen mindestens 70 % des Kapitals in Sozialunternehmen investiert werden.⁶⁶

Aus stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtlicher Perspektive stellt sich die Frage, inwieweit derartige Impact Investments zulässig sind. Besondere Beachtung verdient hierbei die Anlagensicherheit sowie die Anlagenrentabilität.⁶⁷ Die Einstufung eines Impact Investments als Mittelanlage im Rahmen der Vermögensverwaltung bedingt nämlich, dass das Gebot der wirtschaftlichen und sparsamen Vermögensanlage grundsätzlich einzuhalten ist.⁶⁸ Hintergrund dieses Gebots ist der Gedanke, dass nur eine ertragbringende Anlage des Stiftungsvermögens die dauernde und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks gewährleistet.⁶⁹ Als unzulässig werden daher Vermögensanlagen angesehen, die sich bereits zum Zeitpunkt der Vermögensanlage als ertraglos darstellen. Folglich sind auch im Rahmen der zweckbezogenen Anlage Investments unzulässig, die keinerlei Rendite versprechen, wie beispielsweise die Vergabe von zinslosen Darlehen oder die Beteiligung an (gemeinnützigen) Sozialunternehmen, denen die Gewinnausschüttung untersagt ist.

Fraglich ist aber, ob Stiftungen im Rahmen der zweckbezogenen Anlage stets eine möglichst rentierliche Anlage des Stiftungsvermögens zu verfolgen haben oder ob zugunsten einer zweckbezogenen Anlage sich mit einer geringeren Rendite begnügt werden kann. Vergewahrt man sich erneut, dass die Ertragserzielung nur ein Mittel zur Verwirklichung des Stiftungszwecks ist,⁷⁰ so zeigt sich, dass die zweckbezogene Vermögensanlage – bei entsprechender Ausrichtung – bereits eine unmittelbare Zweckverwirklichungsmaßnahme darstellt. Im Gegensatz zur bisherigen Wirkweise von Stiftungen wird lediglich der „Umweg“ der vorherigen Ertragserzielung und der anschließenden Zweckverwirklichung durch die Mittelverwendung vermieden. Stellt aber die zweckbezogene Investition (zumindest teilweise) bereits die Erfüllung des Stiftungszwecks dar, so bedarf es insoweit keiner möglichst optimalen Ertragserzielung mehr, um selbigen Stiftungszweck mittels Ertragserzielung zu verwirklichen. Folglich können Stiftungen im Rahmen der zweckbezogenen Vermögensanlage auch Beteiligungen an beispielsweise

Sozialunternehmen halten, die neben einer sozialen Rendite nur eine geringe finanzielle Rendite erwirtschaften und ausschütten.⁷¹

Problematisch bleibt indes die Anlagesicherheit. Denn nach den Landesstiftungsgesetzen und auch den meisten Stiftungssatzungen ist das Stiftungsvermögen ungeschmälert zu erhalten. Hierzu folgender Praxisfall zur Veranschaulichung: Eine gemeinnützige Stiftung vergibt einer anderen ebenfalls gemeinnützigen Stiftung ein Darlehen zur Verwirklichung deren steuerbegünstigter Zwecke. Die Zwecke der beiden Stiftungen ähneln sich, sind aber nicht identisch. In der Folgezeit kann die Stiftung wider Erwarten die Zins- und Tilgungsleistungen nicht wie vereinbart aufbringen. Gegenüber der sich einschaltenden Stiftungsaufsichtsbehörde trägt der Stiftungsvorstand vor, dass neben der Renditeerzielung auch der Umstand „sympathisch“ gewesen sei, dass es sich bei dem Darlehensnehmer um eine gemeinnützige Stiftung gehandelt habe. Die Stiftungsaufsichtsbehörde hält dies im Rahmen der Vermögensanlage für ein sachfremdes Motiv und fordert die Stiftung wegen des Verstoßes gegen das Vermögenserhaltungsgebot zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegen den Vorstand auf. Infolgedessen erkennt auch das Finanzamt die Gemeinnützigkeit für das Jahr der Darlehensvergabe ab.

Die Vermögensanlage gehört grundsätzlich zu den Aufgaben des Stiftungsvorstands. Dieser hat die Anlageentscheidungen mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu treffen, wobei die Grundsätze der sogenannten *business judgment rule* entsprechend § 93 Abs. 1 S. 2 AktG gelten. Danach liegt eine Pflichtverletzung nicht vor, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Stiftung zu handeln. Zwar kann der Stifter auch Vorgaben hinsichtlich der Vermögensanlage festlegen und demzufolge etwa auch zweckbezogene Anlagen ausdrücklich gestatten; allerdings dürften derartige Satzungsregelungen gegenwärtig kaum verbreitet sein und darüber hinaus insofern eine Einschränkung erfahren, als sie die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht beeinträchtigen dürfen.⁷²

Nach aktuellem Stand von Rechtsprechung und Literatur gibt es keine

„verbotenen“ Anlageklassen; vielmehr ist stets eine Gesamtschau der Vermögensanlage vorzunehmen, da anerkannt ist, dass in einem diversifizierten Portfolio die Beimischung von spekulativeren Anlagen zur Ertragsverbesserung oder Risikominderung eingesetzt werden und ein Instrument zur Optimierung des Gesamtportfolios leisten können.⁷³ Das Stiftungsrecht erlaubt nicht nur sichere Anlagen.⁷⁴ Eine befriedigende Antwort auf die Frage, wann eine Anlage hinreichend „sicher“ ist, existiert ohnehin nicht. Auch gibt es keinen Grundsatz, wonach nur ausreichend besicherte Anlagen getätigt werden dürfen, da ansonsten Stiftungen nicht in Anleihen und Aktien investieren dürften. Diese für die gewöhnliche Vermögensanlage geltenden Grundsätze greifen auch für zweckbezogene Anlagen, sodass ein gewisses Ausfallrisiko auch hier in Kauf genommen werden darf.⁷⁵ Diese Einschätzung dürfte bei einem dualen Zwecke verfolgenden Sozialunternehmen freilich noch schwieriger zu treffen sein, als dies ohnehin bei einem gewöhnlichen Unternehmen bereits der Fall ist. Eine sich insofern anbietende Risikostreuung durch eine Investition in einen europäischen EuSEF Sozialfonds scheidet indes für die meisten Stiftungen aus, da Fondsanteile nur an professionelle Anleger oder semi-professionelle Privatanleger mit einer Mindestinvestitionssumme von 100.000 Euro vertrieben werden.⁷⁶

Für den Fall des Verlusteintritts wird vertreten, dass die Vermögensanlage dann als verlorener Zuschuss im Rahmen einer Mittelweiterleitung nach § 58 Nr. 2 AO „gerettet“ werden könne.⁷⁷ Eine solche Mittelweiterleitung kann zur Verwendung von – nicht unbedingt identischen⁷⁸ – steuerbegünstigten Zwecken einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft erfolgen. Zu beachten ist hierbei, dass § 58 Nr. 2 AO lediglich eine gemeinnützigkeitsrechtliche Regelung ist und keine Aussage über die stiftungsrechtliche Zulässigkeit trifft.⁷⁹ Über diese Hürde könnte hinweghelfen, dass, wie *Hüttemann* zutreffend ausführt, wegen der satzungsmäßigen Verankerung der §§ 51 ff. AO – als dem Organisationsrechts des Non-Profit-Sektors⁸⁰ – dessen Grundsätze gleichermaßen auch stiftungsrechtlich „verlinkt“ sind.⁸¹ Gleichwohl ist zu bedenken, dass es sich bei der Mittelweitergabe um eine Maßnahme der Mittelverwendung und nicht mehr um den Bereich der Vermögensanlage handelt, sodass insgesamt deutlich geringere Mittel für die Anlage zur Verfügung stünden. Ferner wird vertreten, dass sich die Mittelweitergabe

zugleich als Erfüllung der eigenen Satzungszwecke der Geberkörperschaft darstellen lassen muss.⁸² Dann müsste die Geberkörperschaft auch auf eine gewisse Zwecknähe zu den eigenen Satzungszwecken achten, was den Kreis möglicher Investments weiter einschränken würde.

c) Social Impact Bonds

Bei einem Social Impact Bond handelt es sich um ein wirkungsorientiertes Finanzierungsinstrument im Sozialbereich. Grundlage ist hierbei regelmäßig ein Vertrag zwischen der öffentlichen Hand, privaten Investoren sowie sozialen Dienstleistern. Die Finanzierung des konkreten sozialen Projekts übernehmen zunächst die privaten Investoren. Werden die vorab definierten (sozialen) Projektziele erreicht, erhalten die Investoren durch die öffentliche Hand ihre Vorfinanzierung zuzüglich einer angemessenen Rendite zurück. Werden die Projektziele nicht erreicht, verlieren die Investoren ihre Investition und die öffentliche Hand muss keinerlei Auszahlungen leisten.

Als erster deutscher Social Impact Bond gilt ein Augsburger Modellprojekt, das von dem Bayerischen Staatsministerium für Arbeit und Soziales, Familie und Integration und der Juvat gGmbH im Jahre 2013 initiiert wurde und unlängst erfolgreich abgeschlossen wurde.⁸³ Das festgelegte Ziel, mindestens 20 Jugendliche aus der Zielgruppe in Ausbildung oder Arbeit zu bringen, wurde erreicht und die (gemeinnützigen) Investoren erhielten die von ihnen zur Verfügung gestellten Mittel einschließlich der vereinbarten Verzinsung i.H.v. drei Prozent bezogen auf die 28-monatige Gesamtlaufzeit des Modellprojektes zurück.

Als Investoren eines Social Impact Bonds kommen insbesondere gemeinnützige Körperschaften in Betracht. Als Vorteile für diese werden insbesondere genannt: Bei Zielerreichung stehen die eingesetzten Mittel für weitere Fördermaßnahmen (im Gegensatz zur Spende bzw. eines verlorenen Zuschusses) erneut zur Verfügung („Mittelrecycling“). Ferner können die Investoren durch den direkten Einbezug der öffentlichen Hand systemisch dazu beitragen, neue Lösungen für soziale Probleme zu

erproben und im Erfolgsfalle zu skalieren. Schließlich führe die obligatorische Erfolgsmessung für die Stiftung zu einem guten Überblick hinsichtlich der Wirksamkeit ihres Mitteleinsatzes.⁸⁴

Aus Sicht der gemeinnützigen Investoren stellen sich indes einige offene Rechtsfragen. So ist zunächst fraglich, ob die Einlage in den Social Impact Bond dem Bereich der ideellen Zweckverfolgung oder der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist. Relevanz erlangt diese Frage vor dem Hintergrund des möglichen Totalverlustes der Einlage im Falle der Nichterreichung der festgelegten sozialen Projektziele. So ermöglicht eine zweckbezogene Vermögenanlage im Bereich der Vermögensverwaltung, wie vorstehend ausgeführt wurde, zwar Zugeständnisse hinsichtlich der finanziellen Rendite, nicht jedoch bei der Entstehung von Verlusten. Diese sind nach der Auffassung der Finanzverwaltung nur dann gemeinnützigkeitsunschädlich, wenn aus ex ante Sicht mit einem Erfolg der Anlage gerechnet werden durfte.⁸⁵ Da die öffentliche Hand nur im Erfolgsfalle für die Rückzahlung der Einlage einsteht, ist mithin entscheidend, wie wahrscheinlich die Erreichung der festgelegten Projektziele ist. Eine solche Prognose dürfte in der Praxis nur schwer abzugeben sein, sodass insofern eine rechtliche Unsicherheit verbleibt.

Unschädlich wäre der Verlust der Einlage allerdings, wenn diese im Bereich der ideellen Zweckverfolgung der gemeinnützigen Investoren getätigt wird. Dies ist zulässig, wenn das mit dem Social Impact Bond verfolgte soziale Ziel den satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecken der Investoren entspricht. Da der Investor durch die Einlage seine satzungsmäßigen Mittel nicht unmittelbar selbst i.S.d. § 57 AO verwirklicht, bedarf es ferner einer der gesetzlichen Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgrundsatz.⁸⁶ So kann sich die gemeinnützige Körperschaft nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO sogenannter Hilfspersonen bedienen. Hierfür ist nach Auffassung der Finanzverwaltung erforderlich, dass die Hilfsperson nach den Weisungen der gemeinnützigen Körperschaft einen konkreten Auftrag im Namen und für Rechnung des Vereins ausführt.⁸⁷ Ob dieses Erfordernis bei einem Social Impact Bond eingehalten werden kann, hängt von der konkreten Gestaltung des Vertrags zwischen den Parteien ab. Die Einlage könnte indes – ebenso wie bereits die zweckbezogene Vermögenanlage – eine zulässige Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 2 AO

darstellen. Der Gesetzgeber erkennt mittelbare Fördermaßnahmen also ausdrücklich an, da gemeinnützige Körperschaften danach ihre Mittel teilweise einer anderen ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft zuwenden dürfen. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass das Investment in einen Social Impact Bonds im Bereich der Vermögensanlage (z.B. der rentierlichen Anlage des Grundstockvermögens einer Stiftung) aufgrund des Ausfallrisikos mit deutlichen Risiken verbunden ist. Das Investment kann jedoch als Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 2 AO erfolgen. Infolgedessen ist es auch denkbar, ein im Rahmen der Vermögensanlage getätigtes Investment in einen Social Impact Bond im Falle der Nichterreichung der vereinbarten Projektziele als verlorenen Zuschuss i.S.d. § 58 Nr. 2 AO zu „retten“.⁸⁸

IV. Reformüberlegungen

1. Einführung einer spezifischen Rechtsform

a) Rechtsvergleich

Im Ausland wurden in den vergangenen 25 Jahren zahlreiche spezifische Rechtsformen für Sozialunternehmen eingeführt. Diese lassen sich untergliedern in Sozialgenossenschaften, Social Enterprise Rechtsformen sowie Organisations- bzw. Rechtsrahmen für Sozialunternehmen.⁸⁹

Die Einführung der Sozialgenossenschaften (1991 die italienische „cooperative sociali“, 2001 die französische „société coopérative d'intérêt collectif“) beruhte im Wesentlichen auf rechtlichen Erfordernissen. So können Kapitalgesellschaften in einigen romanischen Ländern aufgrund ihrer fehlenden Zweckneutralität nicht den Status der Gemeinnützigkeit erlangen.⁹⁰ Umgekehrt war den Genossenschaften immer schon eine wirtschaftliche Tätigkeit erlaubt, diese hatte aber ausschließlich zum Wohle ihrer Mitglieder zu erfolgen. Beiden Sozialgenossenschaften ist nunmehr ausdrücklich ein Tätigwerden zugunsten von Nicht-Mitgliedern gestattet.

Die Einführung von Social Enterprise Rechtsformen (2005 die britische

„Community Interest Company“ (kurz CIC), ab 2008 die US-amerikanische Low Profit Limited Liability Company (kurz L3C) sowie ab 2010 die Benefit Corporation beruhte sowohl auf rechtlichen Erfordernissen als auch auf rechtspolitischen Erwägungen. Die Einführung von Social Enterprise Rechtsformen in den USA diene in erster Linie der rechtlichen Absicherung der Entscheidungsträger von der „shareholder wealth maximization norm“. In Großbritannien gestattete das Gemeinnützigkeitsrechts eine Mittelbeschaffungstätigkeit nur in einer ausgegliederten Tochtergesellschaft. Daneben diene die Einführung der Social Enterprise Rechtsformen aber auch rechtspolitischen Gründen, wie etwa dem Aufbau einer Social Enterprise Marke, welche durch die vertrauensserweckende Wirkung gegenüber der Öffentlichkeit und Geldgebern den Zugang zu Kapital für Sozialunternehmen verbessern sollte.

Die Einführung der Organisations- bzw. Rechtsrahmen für Sozialunternehmen (1995 die belgische „société à finalité sociale“ (kurz: SFS), 2005 die italienische „Impresa Sociale“) beruhte überwiegend auf rechtspolitischen Erwägungen. So beabsichtigten beide Gesetzgeber, Sozialunternehmen rechtlich zu definieren und zu legitimieren und auf diese Weise eine glaubwürdige Struktur aufzubauen. Bei den Organisations- bzw. Rechtsrahmen handelt es sich nicht um eine neue Gesellschaftsform, sondern um eine Art rechtliche Qualifikation, die alle privatrechtlichen Rechtsformen bei Erfüllung der normierten Voraussetzungen annehmen können.

b) Erfahrungswerte

Die vorgestellten ausländischen Rechtsformen erfüllen die spezifischen sozialunternehmerischen Anforderungen weitgehend. Naturgemäß ermöglichen alle Rechtsformen die Verfolgung einer dualen Mission. Die Tätigkeit einer CIC muss etwa auf die Erbringung von Leistungen für die Gesellschaft gerichtet sein (sogenannter community interest test); nicht notwendig ist, dass jede einzelne von der CIC ausgeführte Aktivität unmittelbar der Gemeinschaft zugutekommt. Die L3C Gesetze erfordern die Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks und verlangen, dass die

Gesellschaft um der Verfolgung dieser Zwecke wegen gegründet wurde; die Erzielung von Einnahmen darf nicht Hauptzweck sein. Der Zweck einer Benefit Corporation muss die Schaffung eines „allgemeinen öffentlichen Nutzens“ sein. Diese Bestimmung ergänzt allerdings nur die allgemeine Zweckbestimmung des Gesellschaftsrechts, sodass eine Benefit Corporation daneben auch jeden weiteren erlaubten Zweck verfolgen darf.⁹¹ Zur Sicherung und Durchsetzung der dualen Mission greifen die vorgestellten Rechtsformen auf unterschiedliche Mechanismen zurück. Die Sozialgenossenschaften setzen zur Durchsetzung der sozialen Zweckverfolgung vornehmlich auf eine innere Kontrolle, indem die Mitgliedschaft weiter Stakeholderkreise in der Genossenschaft ermöglicht wurde. Im Rahmen einer Benefit Corporation können antragsberechtigte Personen die besonderen Pflichten der Entscheidungsträger im Rahmen eines besonderen Vollstreckungsverfahrens durchsetzen.⁹² Informiert werden die antragsberechtigten Personen über den jährlich zu veröffentlichenden benefit report, der obligatorisch nach Maßgabe eines unabhängigen Drittanbieterstandards erstellt werden muss.

Die wesentliche Kontrolle über die duale Mission der CIC übt der Regulator als externe Aufsichtsinstanz mit weitgehenden Eingriffsbefugnissen aus. So kommt dem Regulator ähnlich wie hierzulande einer Stiftungsaufsichtsbehörde neben der Genehmigung auch eine überwachende und – sofern erforderlich – eine vollziehende Funktion zu. Jede CIC hat neben dem Jahresabschluss auch einen sogenannten CIC-Report zu erstellen, der im öffentlichen Register beim Companies House ebenfalls einsehbar ist. Der CIC-Report hat u.a. Angaben zu enthalten, inwieweit die von der CIC ausgeführten Aktivitäten der Gemeinschaft zugutekamen, ob die CIC ihre Stakeholder konsultiert und einbezogen hat und ob und in welcher Höhe die Dividenden oder Zinsen ausgezahlt wurden. Eine Verknüpfung mit einem Wirkungsmessungs-Standard – vergleichbar der Benefit Corporation – ist nicht vorgesehen.⁹³

Deutliche Unterschiede zeigen sich bei der Bindung des Gesellschaftsvermögens. Während die US-amerikanischen Rechtsformen keinerlei Aussage hinsichtlich einer „non-distribution“-Verpflichtung oder dem Umgang mit dem Gesellschaftsvermögen im Falle der Auflösung oder Zweckänderung treffen, sehen die europäischen Rechtsformen eine solche ausnahmslos, wenn auch in unterschiedlicher Ausführung, vor. Die

Sozialgenossenschaftsmodelle beschränken die Möglichkeiten der Ausschüttung von Dividenden der Höhe nach. Im Falle der Auflösung einer Sozialgenossenschaft ist der Liquidationserlös nach Abzug des Gesellschaftskapitals einem Förderungsfonds (Italien) oder einer anderen Organisation mit ähnlichem Geschäftszweck zuzuwenden (Frankreich). Die britische CIC sah ursprünglich drei Schutzmechanismen vor. Der „Asset lock“ im engeren Sinne stellt sicher, dass Vermögenswerte einer CIC ausschließlich zum Marktwert übertragen werden dürfen.⁹⁴ Gewinnausschüttungen durften infolge des „dividend cap“ die jährliche Dividende bezogen auf den Nennwert des Anteils den Basiszinssatz der Bank of England um nicht mehr als 5 % übersteigen. Die „dividend cap“ wurde nach einem Konsultationsprozess jedoch abgeschafft.⁹⁵ Der Gewinn einer CIC darf jährlich zu maximal 35 % ausgeschüttet werden („maximum aggregate dividend“).

Die von Sozialunternehmen angestrebte Ansprache von Geldgebern sowohl aus dem marktlichen wie aus dem sozialen Bereich bei gleichzeitiger Abgrenzung von eben jenen Sektoren stellt Sozialunternehmen hinsichtlich der Finanzierung vor Herausforderungen. Eine ideale spezifische Social Enterprise Rechtsform würde folglich dabei helfen, sowohl Eigenkapital von den Finanzmärkten als auch Spenden einzuwerben.⁹⁶ Eine Steuerbegünstigung ist indes mit keiner der vorgestellten Rechtsformen verknüpft. In Großbritannien wurde mit dem „social investment tax relief“ allerdings nunmehr eine steuerliche Abzugsfähigkeit von sozialen Investments an bestimmte Empfängerkörperschaften eingeführt, zu denen neben gewöhnlichen gemeinnützigen Körperschaften auch CICs zählen. Die L3C versucht sich als ipso facto Empfänger von zweckbezogenen Zuwendungen aus dem Gemeinnützigkeitssektor (sogenannte Program-Related Investments (PRI)) zu qualifizieren. Würde dies gelingen, wären L3Cs ein attraktives Investmentziel, da PRIs auf das in den USA für gewisse gemeinnützige Körperschaften geltende Mindestausschüttungsgebot i.H.v. 5 % p.a. angerechnet werden.⁹⁷ Mittels PRIs können gemeinnützige Körperschaften mithin ihre Mindestausschüttungsquote erfüllen, gleichzeitig aber auf Mittelrückflüsse aus erfolgreichen Investments hoffen und somit das für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung stehende Kapital erhalten und vermehren. Dem L3C Konstrukt wird seitens der Literatur jedoch

vorgeworfen, im Vergleich zu anderen Rechtsformen keinen Vorteil zu bieten.⁹⁸ Nach alledem ist zu konstatieren, dass die vorgestellten Social Enterprise Rechtsformen ganz überwiegend keine Mischfinanzierung nach einleitend aufgeführter Art ermöglichen. In der Literatur wird in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit verwiesen, in der Mitte zwischen diesen beiden Polen Geldgeber zu finden, insbesondere in Gestalt von sozialen Investoren.⁹⁹ In Großbritannien konnte allein durch die Einführung der CIC bislang jedoch keine nennenswerte Verbesserung der Kapitalausstattung von Sozialunternehmen festgestellt werden.¹⁰⁰ Schon vor der Einführung der CIC wurde die Frage aufgeworfen, welchen Vorteil diese ohne steuerliche Begünstigungen biete. Aus den begleitenden Materialien zu deren Einführung wird indes deutlich, dass die CIC von Beginn an als Alternative zur steuerlichen Gemeinnützigkeit (Charity) konzipiert worden war, sodass die steuerlichen Vorteile der Gemeinnützigkeit auf der einen Seite mit der Flexibilität der CIC auf der anderen Seite abzuwägen seien.¹⁰¹

Spezifische Social Enterprise Rechtsformen finden nur dann Zuspruch, wenn sie einen Mehrwert gegenüber herkömmlichen Rechtsformen bieten. Dies kann die Beendigung einer rechtlichen Zweifelslage oder die Abgrenzung zu gewöhnlichen For-Profit-Unternehmungen sein. Der fehlende Erfolg der belgischen SFS legt allerdings nahe, dass alleine eine Branding-Funktion nicht den Ausschlag für die Wahl einer Social Enterprise Rechtsform gibt, insbesondere wenn hiermit Restriktionen oder Mehrkosten verbunden sind.¹⁰² Hingegen erfreut sich die britische CIC großer Nachfrage (gegenwärtig rund 12.500), was vor allem daran liegen dürfte, dass sie im Gegensatz zum gewöhnlichen britischen Gemeinnützigkeitsstatus eine größere Flexibilität mit sich bringt, einer geringeren behördlichen Aufsicht unterliegt und niedrige Transaktionskosten aufweist. So beträgt der Kostenaufschlag für die Einreichung des CIC-Reports bei dem Regulator lediglich £ 15.¹⁰³

2. Anpassungen im bestehenden Gesellschaftsrecht

Die bisher überwiegende Literaturauffassung hält die Einführung neuer Rechtsformen für Sozialunternehmen für nicht erforderlich.¹⁰⁴ Vergleicht

man die gesetzgeberischen Motive, die der Einführung der ausländischen sozialunternehmerischen Rechtsformen zugrunde lagen, mit der Analyse der rechtlichen Rahmenbedingungen hierzulande, so ist der Literatur insofern zuzustimmen, als dass die rechtlichen Rahmenbedingungen einem Tätigwerden als Sozialunternehmer im Bereich der Kapitalgesellschaften hierzulande nicht generell entgegenstehen. Konträr ist das Ergebnis indes beim Idealverein und der Genossenschaft. So üben viele Idealvereine in zunehmendem Maße eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, deren Umfang mit dem Nebenzweckprivileg als schwerlich vereinbar bezeichnet wurde.¹⁰⁵ Ob die Eintragung von nicht-gemeinnützigen Vereinen ins Vereinsregister infolge des BGH-Beschlusses nun noch schwieriger wird, ist bislang unklar. Dem kann durch die Ausgliederung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auf eine Tochtergesellschaft zwar entgegengewirkt werden, indes führt diese Lösung zu erhöhtem Verwaltungs- und Kostenaufwand. Einer Genossenschaft ist seit jeher zwar eine wirtschaftliche Tätigkeit erlaubt; unzulässig ist es hingegen, wenn diese Tätigkeit primär auf eine Gemeinwohlförderung ausgerichtet ist. Gegen die Rechtsform der Genossenschaft spricht zudem die kostenträchtige Pflichtmitgliedschaft in einem genossenschaftlichen Prüfungsverbund. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass auch hierzulande jedenfalls im Bereich der mitgliedergebundenen Organisationen zwingende rechtliche Gründe für Reformen des geltenden Rechts bzw. die Einführung einer spezifischen sozialunternehmerischen Rechtsform sprechen.

a) mitgliedergebundene Unternehmungen

Zur Behebung der Unzulänglichkeiten des Idealvereins werden sowohl die Reformierung des Vereinsrechts¹⁰⁶ als auch die alternative Nutzung anderer Rechtsformen wie der gGmbH und der Genossenschaft¹⁰⁷ sowie des wirtschaftlichen Vereins¹⁰⁸ vorgeschlagen. Die vorgeschlagene Nutzung der GmbH eignet sich infolge des umständlichen und kostenträchtigen Mitgliederwechsels indes nicht für mitgliedergebundene Unternehmungen bzw. solche mit häufig wechselndem Mitgliederbestand. Reformüberlegungen zur Förderung von Sozialunternehmen sollten sinnvollerweise die Unterschiede zwischen mitgliedergebundenen und

mitgliederungebundenen Sozialunternehmen berücksichtigen. Gegen eine gemeinsame Lösung, etwa im Rahmen einer einheitlichen Rechtsform bzw. eines Rechtsrahmens, sprechen die Erfahrungen aus dem Rechtsvergleich, wonach Organisationsrahmen aufgrund ihrer Allgemeinheit in der Praxis kaum angenommen wurden. Insofern sind die Aktivitäten der Bundesregierung zur „Erleichterung unternehmerischer Initiativen aus bürgerschaftlichem Engagement“¹⁰⁹, die sich auf die Vereins- und Genossenschaftsrechtsform konzentrieren, grundsätzlich zu begrüßen. In Frage steht, ob die im Referentenentwurf des BMJ vorgeschlagenen Maßnahmen zur Verbesserung der rechtlichen Rahmenbedingungen für Sozialunternehmen beitragen.

Der Referentenentwurf sah zunächst die Schaffung von erleichterten und bundeseinheitlichen Voraussetzungen für die Verleihung der Rechtsfähigkeit eines wirtschaftlichen Vereins vor. Insofern baute der Vorschlag auf den Erfahrungen in Rheinland-Pfalz auf, wo seit geraumer Zeit bei Dorfgemeinschaftsläden unter gewissen Umständen von der Unzumutbarkeit einer anderen Rechtsform ausgegangen wird.¹¹⁰ Nach dem Referentenentwurf sollten die Voraussetzungen hierfür nunmehr bundeseinheitlich mittels Rechtsverordnung normiert werden. Infolge des BGH-Beschlusses, der einen Teil der bislang vorhandenen Unsicherheiten beseitigte, rückte der Gesetzgeber von der beabsichtigten Öffnung des wirtschaftlichen Vereins ab.

Der weitere Vorschlag des Referentenentwurfs geht dahin, die Rechtsform der Genossenschaft insbesondere durch Prüfungserleichterungen für das bürgerschaftliche Engagement attraktiver zu machen. Hierzu wird vorgeschlagen, dass bei sehr kleinen Genossenschaften jede zweite Prüfung in Form einer sogenannten vereinfachten Prüfung durchgeführt wird, die weniger aufwändig und daher kostengünstiger ist. Eine gänzliche Befreiung von kleinen Genossenschaft von der Pflichtprüfung wird mithin nicht mehr angestrebt; die Einführung der sogenannten Kooperationsgesellschaft, die eine eben solche Befreiung bis zu einer bestimmten Umsatz-/Ertragsschwelle vorsah, wird offenkundig nicht mehr weiterverfolgt.¹¹¹ Ob diese nunmehr vorgeschlagene Erleichterung ausreicht, um die Rechtsform der Genossenschaft für kleinere finanzschwache Unternehmungen attraktiver zu machen, darf bezweifelt werden. Ohne eine Ausweitung des genossenschaftlichen Förderzwecks

eignet sich die Genossenschaft aufgrund ihrer Mitgliedergebundenheit jedenfalls zuvörderst für Selbsthilfeaktivitäten, nicht hingegen für eine primär auf die Allgemeinheit ausgerichtete Unternehmung.

Die beabsichtigte Erleichterung von Initiativen bürgerschaftlichen Engagements wird mit den Vorschlägen des Referentenentwurfs mithin nur teilweise erreicht. Das gegenwärtig im Vereinsrecht bestehende Spannungsverhältnis zwischen ideeller Zielsetzung und wirtschaftlicher Betätigung wurde durch den BGH-Beschluss zwar beseitigt, die Einordnung von Sozialunternehmen, die nicht zwingend gemeinnützig i.S.d. AO sein müssen, bleibt aber schwierig und ungeklärt.¹¹² Für den sozialunternehmerischen Sektor, dem im Gegensatz zu Initiativen bürgerschaftlichen Engagements eine (auch) finanzielle Verbindung zu seinen Akteuren nicht fremd ist, könnte die ursprünglich vorgesehene Öffnung des wirtschaftlichen Vereins jedoch interessant sein. So könnten die Voraussetzungen für die Verleihung der Rechtsfähigkeit dergestalt normiert werden, dass zugleich die Mindeststandards eines Sozialunternehmens und damit eine einheitliche Definition geschaffen würde. Demgemäß könnte vergleichbar der britischen CIC zunächst ein Tätigwerden zugunsten der Gesellschaft (nicht gleichbedeutend mit gemeinnützig i.S.d. §§ 52 ff. AO) gefordert werden. Unter Gläubigerschutzgründen könnte ferner ein Transparenzgebot festgeschrieben werden, etwa dergestalt, dass über die finanziellen wie auch die sozialen/gesellschaftlichen Leistungsindikatoren in öffentlicher Form (z.B. Website) Bericht zu erstatten ist. Wird hierbei – vergleichbar der US-amerikanischen Benefit Corporation – die Verwendung eines zertifizierten Wirkungsmessstandards festgeschrieben, könnte auf diese Weise die Grundlage für eine interne wie externe Kontrolle durch die Mitglieder sowie die interessierte Öffentlichkeit bereitet werden, die mit nur sehr geringen Kosten verbunden wäre. Die Zulassung einer Gewinnausschüttung an die Mitglieder, ggf. beschränkt bis zu einem gewissen Prozentsatz über dem Basiszinssatz nach § 247 BGB – möglicherweise auch in Korrelation zu den erreichten sozialen, gesellschaftlichen Zielen –, würde die Rechtsform schließlich auch für soziale Investoren interessant machen und zugleich auch die Mitglieder aufgrund des nun bestehenden finanziellen Eigeninteresses zu einer wirksameren Kontrollinstanz aktivieren.¹¹³

b) mitgliederungebundene Unternehmungen

Im Bereich der For-Profit-Rechtsformen (UG, GmbH, AG) sprechen primär fakultative rechtspolitische Erwägungen für Reformen. Hierzulande können die zunehmende Verbreitung von Hybridstrukturen in der sozialunternehmerischen Praxis als auch die Kritik an den Restriktionen des Gemeinnützigkeitsrechts als Beleg für ein auch hier bestehendes Bedürfnis nach förderlicheren Rahmenbedingungen angesehen werden. Insbesondere die erfolgreiche Verbreitung der CIC zeigt, dass – jedenfalls in Großbritannien – ein Bedürfnis nach einer Rechtsform besteht, welche die Gewähr des Gemeinnützigkeitsstatus bietet, ohne aber dabei all dessen Einschränkungen und Restriktionen zu unterliegen. Der Rechtsvergleich hat ferner die Erkenntnis hervorgebracht, dass der Erfolg einer spezifischen Rechtsform maßgeblich von seinem Mehrwert gegenüber einer herkömmlichen Rechtsform abhängt. Hierzulande ist davon auszugehen, dass eine solche spezifische Rechtsform insbesondere dann Anklang finden dürfte, wenn die Kennzeichnung als Sozialunternehmen durch die Ansprache neuer Investorenkreise zu einer Verbesserung des Zugangs zu Kapital führt. Gewährleistet diese Rechtsform auch einen Schutz des sozialen bzw. gemeinwohlbezogenen Unternehmenszwecks, würde sie sich darüber hinaus auch für Tochterunternehmen von oder Joint Ventures mit gemeinnützigen Körperschaften anbieten und dort die gemeinnützige Mittelverwendung gewährleisten helfen. Rechtstechnisch würde sich anbieten, auf der Rechtsform der GmbH aufzubauen und in einem gesonderten Paragraphen innerhalb des GmbHG die Kernelemente dieser Sonderform etwa wie folgt zu normieren:

§ 5b Sozialgesellschaft

- (1) Eine Gesellschaft, die nach ihrer Satzung überwiegend soziale und im Interesse der Gemeinschaft liegende Zwecke verfolgt, muss in der Firma abweichend von § 4 die Bezeichnung „soziale Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder „sGmbH“ führen. Eine Unternehmergeinschaft führt abweichend von § 5a Abs. 1 die Bezeichnung „soziale Unternehmergeinschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „sUG (haftungsbeschränkt)“.*

- (2) *Die Gesellschaft verfolgt ihre sozialen und im Interesse der Gesellschaft liegenden Zwecke unter Berücksichtigung der Belange der Gesellschafter, ihrer Arbeitnehmer und der sonstigen dem Unternehmen verbundenen Gruppen (Stakeholder) mit dem Ziel nachhaltiger Wertschöpfung.*
- (3) *Die Gesellschaft hat den Jahresabschluss um einen Bericht zu erweitern, in welchem die sozialen, gesellschaftlichen und ökologischen Wertschöpfungen dargestellt werden (soziale Bilanz). Die soziale Bilanz soll mittels eines anerkannten sozialen Wirkungsmessungsstandards erstellt und auf der Website der Gesellschaft allgemein zugänglich gemacht werden.*
- (4) *Abweichend von § 29 Abs. 1 ist die Verteilung eines den hälftigen Jahresüberschuss abzüglich eines Verlustvortrags übersteigenden Betrages ausgeschlossen. Die jährliche Verzinsung eines Geschäftsanteils darf dabei den geltenden Basiszinssatz nach § 247 Abs. 1 Satz 1 BGB um nicht mehr als 2,5 Prozentpunkte übersteigen. Ist der Höchstbetrag für die Verzinsung in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden.*
- (5) *Die Gesellschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Gesellschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.*
- (6) *Bei Auflösung oder Aufhebung der Gesellschaft oder bei Wegfall der Zweckverfolgung nach Abs. (1) gilt § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO mit der Maßgabe, dass dessen Voraussetzungen auch als erfüllt gelten, wenn das Vermögen der Gesellschaft an eine andere Sozialgesellschaft übertragen wird.*

Des Weiteren böte eine solche spezifische Rechtsform aufgrund ihrer normierenden Wirkung einen Anknüpfungspunkt für etwaige Förderungen oder Steuervergünstigungen durch den Gesetzgeber. Bislang zäumt dieser das Pferd von hinten auf, indem etwa der Europäische Fonds für soziales Unternehmertum (EuSEF) oder das Programm zur Finanzierung von Sozialunternehmen der KfW ein wie auch immer geartetes

Sozialunternehmen voraussetzen – und dieses zwangsläufig auch in gewissem Umfang definieren –, sich hierbei aber ausschließlich auf privatautonome Gestaltung von Gesellschaftsvertrag oder Satzung verlassen.¹¹⁴ Dass eine solche Förderung durch den Gesetzgeber mitunter angezeigt ist, verdeutlichen wiederum die Erfahrungswerte mit der britischen CIC, die trotz ihrer Verbreitung zu keiner nennenswerten Verbesserung der Finanzausstattung der Sozialunternehmen geführt hat. Danach ist eine nennenswerte Besserung der finanziellen Rahmenbedingungen von Sozialunternehmen ohne eine jedenfalls korrespondierende staatliche Förderung nicht zu erwarten.¹¹⁵

3. Gemeinnützigkeitsrecht

Vor diesem Hintergrund würde eine ideale sozialunternehmerische Rechtsform in einer einzigen Organisationseinheit einerseits Eigenkapital von privaten Investoren akquirieren können und dieses marktüblich verzinsen können, andererseits würde das Sozialunternehmen von den Vorteilen der Gemeinnützigkeit profitieren können, sodass das Sozialunternehmen unter Umständen etwa von der Steuer befreit wäre und Spender für ihre Zuwendungen den steuerlichen Spendenabzug genießen könnten. Nachfolgend soll skizziert werden, ob eine solche hybride Gestaltung zulässig wäre.

a) Einführung einer Kapitalverzinsung

Zunächst könnte angedacht werden, die Gesellschafter einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Gegenzug für deren erbrachte Einlageleistung mit einer angemessenen Kapitalverzinsung zu begünstigen.¹¹⁶ Es entspricht ganz herrschender Auffassung, dass jegliche Gewinnausschüttung oder Kapitalverzinsung an die Mitglieder bzw. Gesellschafter einer gemeinnützigen Körperschaft gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO verstößt. Dies führt im Ergebnis zu einer Erschwerung der Kapitalakquirierung, da gemeinnützige Körperschaften aufgrund des Gewinnausschüttungsverbots für potentielle Investoren strukturell unattraktiv sind und infolgedessen neben staatlichen

Zuwendungen primär auf relativ unsichere Finanzquellen wie Spenden, Verschuldung und einbehaltene Gewinne angewiesen sind.¹¹⁷ Dass das heute geltende Gewinnausschüttungsverbot nicht zwingend ist, zeigt indessen der Blick in die Vergangenheit: So war vor der Einführung der GemVO 1953 eine feste Kapitalverzinsung der Einlagen in Höhe von bis zu 4 % p.a. zulässig.¹¹⁸ Auch nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz durften Mitglieder bzw. Gesellschafter eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens bei der Verteilung des Reingewinns bis zu 4 % p.a. ihrer Kapitaleinlagen erhalten.¹¹⁹ Erforderlich war eine solche beschränkte Gewinnbeteiligung, um das für die Tätigkeit im Wohnungsbau erforderliche erhebliche Eigenkapital mittels externer privater Kapitalgeber zur Verfügung stellen zu können.

Als Steuervergünstigung bedurfte die Kapitalverzinsung der Rechtfertigung. Bislang wurde vor allem das Gewinnausschüttungsverbot als Rechtfertigung der mit dem Gemeinnützigkeitsstatus einhergehenden Begünstigungen (und der damit korrespondierenden Benachteiligung nichtbegünstigter Unternehmer) herangezogen. So wird der Verzicht auf Eigennutz als „notwendige (wenn auch nicht hinreichende) Bedingung der Gemeinnützigkeit“ bezeichnet.¹²⁰ Nach Ansicht von *Hansmann* ist sogar nur diese Benachteiligung geeignet, die steuerliche Begünstigung von Non-Profit-Organisationen zu rechtfertigen.¹²¹ Dem ist in dieser Radikalität allerdings zu widersprechen, da die Förderung gemeinnütziger Zwecke und nicht der bloße Verzicht auf eigennütziges Handeln den Legitimationsgrund für die Steuerbegünstigung bildet.¹²² Anzuerkennen ist freilich, dass das Gebot der Selbstlosigkeit die Legitimation der Steuerbegünstigung sowie das Vertrauen in die Integrität sowie den „ideellen Mehrwert“ der gemeinnützigen Körperschaft stärkt.¹²³ Indes wird vorliegend nicht eine völlige Aufhebung der Gewinnausschüttungssperre angedacht, sondern lediglich die Einführung einer maßvollen, der Höhe nach beschränkten Kapitalverzinsung, die – wie die beiden rechtshistorischen Beispiele beweisen – bereits in der Vergangenheit als vereinbar angesehen worden ist. Die Kapitalverzinsung sollte jedoch auf die Erträge des Zweckbetriebs beschränkt werden. Für die Zulässigkeit einer solchen angemessenen Kapitalverzinsung spricht schließlich auch der Umstand, dass eine Finanzierung der gemeinnützigen Körperschaft durch Darlehensaufnahme grundsätzlich zulässig ist. Auf

diese Weise kann eine gemeinnützige Körperschaft schon gegenwärtig ein angemessenes Entgelt für die Kapitalüberlassung entrichten, ohne dass ein rechtfertigender Grund für diese unterschiedliche Behandlung von Eigenkapital und Fremdkapital ersichtlich wäre.

b) Spendenmöglichkeit an spezifische Rechtsform

Fraglich ist, ob neben der Zulassung einer angemessenen Kapitalverzinsung für gemeinnützige Sozialunternehmen auch eine Förderung von nicht-gemeinnützigen Sozialunternehmen zulässig wäre, etwa dergestalt, dass diese als taugliche Empfänger einer steuerbegünstigten Zuwendung angesehen werden könnten.

Nach § 10b Abs. 1 [S. 1](#) EStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG sind Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO als Sonderausgabe abziehbar. Entscheidendes Kriterium und der eigentliche Grund für den Spendenabzug ist folglich die Förderung von bestimmten als förderungswürdig anerkannten Zwecken.¹²⁴ Danach muss die Spende „um der Sache willen“ und ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben werden.¹²⁵ Die vorgeschlagene Sozialgesellschaft bietet einen verlässlichen Rahmen für die nachhaltige Verfolgung sozialer Zwecke und verhindert ferner einen unangemessenen Vermögensabfluss für satzungsfremde Zwecke. Sofern der von der Sozialgesellschaft verfolgte Zweck zugleich ein solcher i.S.d. §§ 52 bis 54 AO ist, könnte eine Sozialgesellschaft die Anforderungen des § 10b Abs. 1 [S. 1](#) EStG erfüllen. Einzig notwendig wäre die Erweiterung des Kreises der berechtigten Zuwendungsempfänger um die Sozialgesellschaft.

Weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung ist die Sicherung der Vermögensbindung, sodass eine Rückzahlung an den Gesellschafter ausgeschlossen ist.¹²⁶ Auch hierfür würde die Rechtsform der Sozialgesellschaft Gewähr bieten, da Rückzahlungen an die Gesellschafter selbst im Falle der Auflösung der Gesellschaft gesetzlich ausgeschlossen wären. Eine Kombination von Kapitalverzinsung und Gewährung des Spendenabzugs für die Kapitaleinlage in die Sozialgesellschaft würde indes ausscheiden.

Der mit der Zulassung einer Spendenbegünstigung für Sozialgesellschaften verbundene Eingriff in die Wettbewerbsneutralität kann – ebenso wie die Zulassung einer angemessenen Kapitalverzinsung – gerechtfertigt werden. So unterliegt die Sozialgesellschaft ähnlich wie eine gemeinnützige Körperschaft Restriktionen hinsichtlich der Zweckverfolgung, der Gewinnausschüttung sowie der Vermögensbindung. Allerdings verzichtet der Vorschlag der Sozialgesellschaft bewusst auf das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Dies ist jedoch jedenfalls dann unproblematisch, wenn die Spendenbegünstigung für Sozialgesellschaften auf solche Mittel beschränkt würde, die auch bei einer gemeinnützigen Körperschaft nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung unterliegen. Hierzu gehören u.a. Mittel, die i.S.d. § 62 Abs. 3 AO in das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft geleistet werden, wozu auch Gesellschaftereinlagen zählen. Danach spricht das bei der Sozialgesellschaft fehlende Gebot der Gegenwartsnähe dann nicht gegen die Gewährung einer Spendenbegünstigung für Sozialgesellschaften, wenn diese auf Gesellschaftereinlagen beschränkt bleibt.

V. Fazit und Ausblick

Im Bereich der mitgliedergebundenen Rechtsformen (dem Verein und der Genossenschaft) sprechen hierzulande zwingende rechtliche Gründe für eine Reformierung des Gesellschaftsrechts zur Ermöglichung von Sozialunternehmen. Aus Sicht der mitgliederungebundenen For-Profit-Rechtsformen (GmbH und AG) sprechen fakultative rechtspolitische Erwägungen für Reformen. Sollte sich der Gesetzgeber zu einer entsprechenden Förderung entschließen, verspricht die Schaffung eines einheitlichen rechtlichen Rahmens in Form einer spezifischen sozialunternehmerischen Rechtsform – wie etwa die vorgeschlagene Sozialgesellschaft – die größtmögliche Aufmerksamkeit sowie einen klaren Anknüpfungspunkt für etwaige künftige Regulierungs- und/oder Fördermaßnahmen.

Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht sprechen keine zwingenden rechtlichen Gründe für eine Reform. Allerdings hemmen insbesondere das Verbot von Gewinnausschüttungen sowie das Gebot gegenwartsnaher Zweckverwirklichung eine sozialunternehmerische Tätigkeit. De lege

ferenda könnte ersteres Hemmnis durch die Einführung einer angemessenen Kapitalverzinsung beseitigt werden. Zur Förderung der Kapitalausstattung der nicht-gemeinnützigen Sozialgesellschaft könnte ferner angedacht werden, die Spendenbegünstigung auf die hierin geleisteten Kapitaleinlagen auszudehnen.

- * Der Beitrag stellt zusammenfassend einige Thesen der Dissertation des Verfassers mit dem Titel „Social Entrepreneurship - im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht“, 2015, vor. Die Arbeit wurde mit dem W. Rainer Walz Preis 2016 ausgezeichnet.
- 1 Vgl. nur *Sabeti*, The For-Benefit Enterprise, Harvard Business Review 11 (2011), 1 (7).
- 2 KOM (2011) 682 endgültig.
- 3 Nationale Engagementstrategie der Bundesregierung v. 6.10.2010, S. 63.
- 4 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, S. 112.
- 5 Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz v. 14.11.2016.
- 6 Studie „Herausforderungen bei der Gründung und Skalierung von Sozialunternehmen. Welche Rahmenbedingungen benötigen Social Entrepreneurs?“, 2016, abrufbar unter <http://www.bmwi.de/DE/Mediathek/publikationen,did=752216.html>.
- 7 *Sneirson*, The Sustainable Corporation and Shareholder Profits, Wake Forest Law Review 46 (2011), 541 (559).
- 8 *Mair*, Social Entrepreneurship: Tacking stock and looking ahead, 2010, S. 8 f., abrufbar unter <http://www.iese.edu/research/pdfs/DI-0888-E.pdf>.
- 9 Ausführlich hierzu *Momberger*, S. 43 ff.
- 0 Angelehnt an die Definition der Europäischen Kommission, KOM (2011) 682 endgültig, S. 5.
- 1 *Murray*, Choose Your Own Master: Social Enterprise, Certifications, and Benefit Corporation Statutes, American University Business Law Review 2 (2012), 1 (17).
- 2 *Hiß*, Corporate Social Responsibility – Innovation oder Tradition?, zfwu 10 (2009) 287, 300.
- 3 Vgl. *Mülbert*, Soziale Verantwortung von Unternehmen im Gesellschaftsrecht, AG 2009, 766, 768; *Kort*, Gemeinwohlbelange beim Vorstandshandeln, NZG 2012, 926, 930.
- 4 *Everett*, Measuring the Social Responsibility Discount for the Cost of Equity Capital: Evidence from Benefit Corporations, The Journal of Behavioral Finance & Economics 3 (2013) 55, demzufolge der Abschlag bis zu 35 % beträgt.
- 5 *Murray*, Choose Your Own Master: Social Enterprise, Certifications, and Benefit Corporation Statutes, American University Business Law Review 2 (2012), 1 (45).
- 6 *Höll*, Wie bereite ich (m)eine soziale Innovation auf Finanzierung und Verbreitung vor? – Das Jonglieren mit Rechtsformen in der Praxis von Social Entrepreneurs,

npoR 2012, 11, 11 f.

- 7 *Cummings*, Benefit Corporations: How to enforce a mandate to promote the public interest, *Columbia Law Review* 112 (2012), 578 (588).
- 8 *Oldenburg*, in: Hackenberg/Empter, *Social Entrepreneurship – Social Business: Für die Gesellschaft unternehmen*, 2011, S. 119, 130.
- 9 *Saccani*, Deutsche Stiftungen als ‚Venture Philanthropists‘?, *Maecenata Institut*, *Opusculum* 24, S. 5.
- 0 Grundlegend *Letts/Ryan/Grossman*, *Virtuous Capital: What Foundations Can Learn from Venture Capitalists*, *Harvard Business Review* 75 (1997), 36; ferner Bundesverband Deutscher Stiftungen, *StiftungsRatgeber* Band 7, *Impact Investing*, 2016.
- 1 Vgl. zu den wenigen Ausnahmen *Krause/Kindler*, Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO`s: UG, Low Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft?, *Non Profit Law Yearbook* 2010/2011, 2011, S. 85; *Weitemeyer*, Innovative Formen der Philanthropie – Ein Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts, *Non Profit Law Yearbook* 2011/2012, 2012, S. 91; *Möslein/Mittwoch*, Soziales Unternehmertum im US-amerikanischen Gesellschaftsrecht, *Benefit Corporations und Certified B Corporations*, *RabelsZ* 80 (2016) S. 399.
- 2 BVerwG v. 24.4.1979 – 1 C 8/74, *NJW* 1979, 2261.
- 3 *MüKo/Reuter*, *BGB*, 7. Aufl. 2015, § 22 *BGB* Rn. 6.
- 4 Vgl. KG Berlin v. 18.1.2011 – 25 W 14/10, npoR 2011, 53 f; KG Berlin v. 7.3.2012 – 25 W 95/11 (rkr.), *DStR* 2012, 1195 ff.; KG Berlin v. 16.2.2016 – 22 W 71/15, npoR 2016, 158 f; KG Berlin v. 11.4.2016 – 22 W 40/15, npoR 2017, 13 f.
- 5 Vgl. etwa OLG Hamm v. 18.2.2003 – 15 W 427/02, *NJW-RR* 2003, 898, wonach die Durchführung von Reiseveranstaltungen durch das Kolpingwerk als zulässiger Nebenzweck angesehen wurde, da mittels dieser Reisen die ideellen Zwecke des Vereins verwirklicht werden sollten.
- 6 *Schauhoff/Kirchhain*, Der wirtschaftlich tätige gemeinnützige Verein – Zur Auslegung des § 21 *BGB*, *ZIP* 2016, 1857 ff.; *Schauhoff*, Der unternehmerisch tätige gemeinnützige Idealverein in Existenznot, npoR 2016, 241 ff.
- 7 BGH, *Beschl.* v. 16.5.2017 – II ZB 7/16, *DStR* 2017, 1277.
- 8 BGH v. 29.9.1982 - I ZR 88/80, *NJW* 1983, 569 ff. („ADAC-Rechtsschutzversicherung“); unlängst auch AG München v. 16.9.2016 – Pressemitteilung 73/16 („Registersache FC Bayern München“) sowie AG München v. 17.1.2017 – VR 304 („ADAC e.V.“).
- 9 Hierzu *Sdorra*, Die Kita-Rechtsprechung des Kammergerichts, npoR 2017, 45 ff.; allgemein zur Diskussion auch *Winheller*, Totgesagte leben länger – Wie schlimm steht es wirklich um den eV?, npoR 2017, 59 ff. sowie die Erwiderung von *Schauhoff*, Rechtssicherheit für den Idealverein, npoR 2017, 62 f.
- 0 BT-Drs. 16/1025, S. 80 f.
- 1 *Beuthien*, § 1 *GenG* Rn. 9; *Henssler/Strohn/Geibel*, § 1 *GenG* Rn. 7; *Pöhlmann/Fandrich/Bloehs/Fandrich*, § 1 *GenG* Rn. 12.

- 2 Vorausgesetzt, die Förderung der Mitglieder liegt selbst im Interesse der Allgemeinheit, vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 2.76; *Geschwandtner/Helios*, Neues Recht für die eingetragene Genossenschaft, NZG 2006, 691, 692 f.; *Hippeli/Matheis*, Gemeinnützigkeit der eingetragenen (Ideal)Genossenschaft – eine Bestandsaufnahme, ZfgG 59 (2009), 234.
- 3 Henssler/Strohn/*Geibel*, § 8 GenG Rn. 6; Pöhlmann/Fandrich/Bloehs/Fandrich, § 8 GenG Rn. 7 f.
- 4 *Bösche*, Wirtschaftliche Vereine als kleine Genossenschaften, npoR 2011, 82, 85; *Wintergerst*, Die erstickte Solidarität – wo bleibt die versprochene Kooperationsgesellschaft?, npoR 2017, 11 ff.
- 5 *Dodge v. Ford Motor Company*, 204 Mich. 459, 170 N.W. 668 (Mich. 1919); hierzu auch *Fleischer*, Unternehmensspenden und Leitungsermessen des Vorstands im Aktienrecht, AG 2001, 171, 172.
- 6 *Clark/Vranka*, The Need and Rationale for the Benefit Corporation, 2013, S. 7; *Doeringer*, Fosteron Social Enterprise: A Historical and International Analysis, Duke Journal of Comparative & International Law 20 (2010), 291 (303 f.).
- 7 Vgl. zu alledem *Clark/Vranka*, The Need and Rationale for the Benefit Corporation, 2013.
- 8 Vgl. Spindler/Stilz/*Fleischer*, 3. Aufl. 2015, § 76 AktG Rn. 21.
- 9 Siehe nur *Fleischer*, Unternehmensspenden und Leitungsermessen des Vorstands im Aktienrecht, AG 2001, 171 ff.; *Säcker*, Gesetzliche und satzungsmäßige Grenzen für Spenden und Sponsoringmaßnahmen in der Kapitalgesellschaft, BB 2009, 282 ff.; *Mülbert*, Soziale Verantwortung von Unternehmen im Gesellschaftsrecht, AG 2009, 766 ff.; *Müller-Michaels/Ringel*, Muss sich Ethik lohnen? Wider die ökonomistische Rechtfertigung von Corporate Social Responsibility, AG 2011, 101; *Kort*, Gemeinwohlbelange beim Vorstandshandeln, NZG 2012, 926 ff.; *Hüttemann*, Rechtsfragen der sozialen Verantwortung von Vereinen und Stiftungen, DB 2017, 429 ff.
- 0 Hüffer/Koch/Koch, 12. Aufl. 2016, § 76 AktG Rn. 28.
- 1 Hüffer/Koch/Koch, 12. Aufl. 2016, § 76 AktG Rn. 28; Bürgers/Körber/Bürgers/*Israel*, § 76 AktG Rn. 13; KölnKomm. AktG/*Mertens/Cahn*, § 76 AktG Rn. 15; *K. Schmidt*, GesR, S. 768, 804 ff.; *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, § 14 Rn. 14.
- 2 So etwa Spindler/Stilz/*Fleischer*, § 76 AktG Rn. 21 ff., 33; *Mülbert*, Marktwertmaximierung als Unternehmensziel der Aktiengesellschaft, FS Röhrich (2005), S. 421, 424; *Groh*, DB 2000, 2153, 2158; wohl auch *Zöllner*, AG 2003, 2, 8.
- 3 *Schön*, Der Einfluß öffentlich-rechtlicher Zielsetzungen auf das Statut privatrechtlicher Eigengesellschaften der öffentlichen Hand: – Gesellschaftsrechtliche Analyse – ZGR 1996, 429, 440 f., wonach die Abstufung von Unternehmenszielen zulässig ist und zur gesellschaftlicher Zielbestimmung gehört.
- 4 Spindler/Stilz/*Fleischer*, 3. Aufl. 2015, § 76 AktG Rn. 39, 60; zu den Möglichkeiten

der Festlegung der sozialen Aktivitäten der AG in der Satzung *Kort*, NZG 2012, 926, 930; *MüKo/Spindler*, AktG, § 76 AktG Rn. 81; *Ulmer*, AcP 2002, 143, 159; nun auch *Mülbert*, Marktwertmaximierung als Unternehmensziel der Aktiengesellschaft, FS Röhrich (2005), S. 421, 440.

- 5 *Schön*, Der Einfluß öffentlich-rechtlicher Zielsetzungen auf das Statut privatrechtlicher Eigengesellschaften der öffentlichen Hand: – Gesellschaftsrechtliche Analyse –, ZGR 1996, 429, 440 f. zu öffentlichen Unternehmen.
- 6 *Schönenberg*, Rechtliche Herausforderungen für Sozialunternehmen in der Schweiz, npoR 2013, 8 f.
- 7 *Hüttemann*, Rechtsfragen der sozialen Verantwortung von Vereinen und Stiftungen, DB 2016, 429, 431.
- 8 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 4.6; *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel/von Holt*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Aufl. 2017, § 56 AO Rn. 25.
- 9 Vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631; BFH v. 23.2.2012 – V R 59/09, DStR 2012, 1134.
- 0 Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 1.47; *Isensee*, Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in: DStJG 26 (2003), S. 96.
- 1 Vgl. *Höll*, Wie bereite ich (m)eine soziale Innovation auf Finanzierung und Verbreitung vor? - Das Jonglieren mit Rechtsformen in der Praxis von Social Entrepreneurs, npoR 2012, 11, 13.
- 2 *Neitzsch*, Kombination verschiedener Modelle: Hybride Rechtsformen, in: Fundraiser Magazin v. 4.2.2016, abrufbar unter <http://www.fundraisermagazin.de/dossier/kombination-verschiedener-modelle-hybride-rechtsformen.html>.
- 3 *von Holt/Koch*, Nonprofit Governance in der Wohlfahrtspflege – zeitgemäße Strukturen am Beispiel der gemeinnützigen GmbH, DStR 2009, 2492, 2493; *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 19 Rn. 60.
- 4 *Spiess-Knafl*, Finanzierung von Sozialunternehmen, 2012, S. 111, der allerdings selbst anmerkt, dass es unklar bleibe, inwiefern das Modell die angesprochenen Finanzierungskonflikte löse.
- 5 *Schauhoff/Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rn. 22.
- 6 *Schauhoff/Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rn. 22, vgl. auch *Fleischer*, Die Geschäftschancenlehre im Recht der BGB-Gesellschaft, NZG 2013, 361, 366.
- 7 Vgl. BFH v. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536; BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09, BStBl. II 2012, 226.
- 8 *Kelley*, Law and Choice of Entity on the Social Enterprise Frontier, Tulane Law Review 84 (2009), 337 (366):
- 9 Vgl. hierzu *Höll*, Wie bereite ich (m)eine soziale Innovation auf Finanzierung und Verbreitung vor? - Das Jonglieren mit Rechtsformen in der Praxis von Social

Entrepreneurs, npoR 2012, 11, 13.

- 0 Achleitner/Pöllath/Stahl/Stahl, Finanzierung von Sozialunternehmen, 2007, S. 121, 124.
- 1 Grundlegend Letts/Ryan/Grossman, Harvard Business Review 75 (1997), 36; hierzulande erst in jüngerer Zeit Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stiftungsratgeber Impact Investing, 2016.
- 2 Der Bundesverband Deutscher Stiftungen geht etwa von einer Steigerung der monetären Wirkungskraft um 300 % durch zweckgebundenes Investieren aus, wenn Stiftungen nur 3 % ihres Vermögens zweckbezogen anlegen würden.
- 3 Für eine gemeinnützige Förderstiftung ergibt sich dies bereits aus § 58 Nr. 1 AO.
- 4 Achleitner/Pöllath/Stahl/Stahl, Finanzierung von Sozialunternehmen, 2007, S. 121, 124. Nach Stürner, Die Haftung des Stiftungsvorstands bei der Vermögensverwaltung, DStR 2015, 1628, 1629, hat der Vorstand bei der Vermögensanlage sogar verpflichtend zu beachten, dass die Anlageformen dem Zweck der Stiftung nicht zuwiderlaufen oder ihn beeinträchtigen.
- 5 Verordnung (EU) Nr. 345/2013.
- 6 Weitnauer/Boxberger/Anders/Boxberger/Röder, KAGB, 1. Aufl. 2014, § 2 Rn. 42 ff.
- 7 Vgl. auch Lex, Vom Gesetz her grundsätzlich erlaubt, in: Stiftungsratgeber Impact Investing, S. 76, 78.
- 8 Hüttemann/Richter/Weitemeyer/Richter, Landesstiftungsrecht, Rn. 15.124.
- 9 Hüttemann/Schön, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 2007, S. 24 ff.; Hüttemann, Zehn Thesen zur Haftung des Stiftungsvorstandes für Anlageverluste des Stiftungsvermögens, npoR 2009, 27, 28.
- 0 Hüttemann/Schön, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 2007, S. 11, 65.
- 1 Vgl. auch Stürner, Die Haftung des Stiftungsvorstands bei der Vermögensverwaltung, DStR 2015, 1628, 1632, wonach sich aus der Präferenz einer geringeren Rendite in einer ethisch korrekten Anlageform gegenüber einer lohnenderen, ethisch aber fragwürdigeren Anlageform nicht zwingend auf eine Pflichtverletzung schließen lasse.
- 2 Hüttemann/Schön, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 2007, S. 26.
- 3 Hüttemann/Richter/Weitemeyer/Hüttemann, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 14.10.
- 4 VG Ansbach v. 18.6.2012 – AN 10 K 12.00055, BeckRS 2012, 55668; hierzu auch Hüttemann, Stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtliche Rahmenbedingungen der Vermögensanlage steuerbegünstigter Stiftungen, WM 2016, 673.
- 5 Vgl. auch Koloczek/Voigt de Oliveira, Grundsatzfragen besser vorher klären, in: Stiftungsratgeber Impact Investing, S. 61, 63 f.
- 6 Weitnauer/Boxberger/Anders/Boxberger/Röder, KAGB, 1. Aufl. 2014, § 2 Rn. 44.
- 7 Vgl. Leichinger, Abgabenrechtliches Neuland, in: Stiftungsratgeber Impact

Investing, S. 69, 70.

- 8 Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, 146. Lieferung Oktober 2016, § 58 AO Rn. 5.
- 9 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 4.63.
- 0 Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht als organisationsbezogener Fördertatbestand – Funktion, Stand und Reformfragen, FR 2016, 969, 969 f.; Schauhoff, Der unternehmerisch tätige gemeinnützige Idealverein in Existenznot, npoR 2016, 241, 243.
- 1 Hüttemann, Rechtsfragen der sozialen Verantwortung von Vereinen und Stiftungen DB 2016, 429, 434.
- 2 So Hüttemann, Rechtsfragen der sozialen Verantwortung von Vereinen und Stiftungen, DB 2016, 429, 434.
- 3 <http://www.benckiser-stiftung.org/de/blog/ziele-erreicht-der-erste-deutsche-social-impact-bond-ist-abgeschlossen> (abgerufen am 28.1.2017).
- 4 Vgl. Stiftung neue Verantwortung, Impulse September 2015, http://www.stiftungnv.de/sites/default/files/impuls_swk_investorenmappingpdf.pdf.
- 5 AEAO Nr. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.
- 6 Je nach Ausgestaltung des Vertrags zwischen der öffentlichen Hand, privaten Investoren sowie sozialen Dienstleistern könnte durch diesen auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts begründet werden. Dann könnte aufgrund deren „gemeinnützigkeitsrechtlicher Transparenz“ die steuerbegünstigte Tätigkeit den Gesellschaftern anteilig unmittelbar zugerechnet werden, ohne dass es der Einschaltung der Gesellschaft als Hilfsperson oder einer Mittelweiterleitung nach § 58 AO bedarf, vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 2.85, 4.42; Momberger, Social Entrepreneurship - im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht“, 2015, S. 148.
- 7 AEAO Nr. 2 zu § 57 AO.
- 8 Vgl. Leichinger, Abgabenrechtliches Neuland, in: Stiftungsratgeber Impact Investing, S. 69, 70.
- 9 Für einen ausführlichen Rechtsvergleich siehe Momberger, Social Entrepreneurship - im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht“, 2015, S. 233 ff.
- 0 Walz/Auer/Hippel/Hippel/Walz, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 89,107.
- 1 Eine Ausnahme stellt nur die Gesetzgebung von New York dar, wonach die Verfolgung des öffentlichen Nutzens die anderen Zwecke einschränkt: New York Business Corporation - Article 17 - § 1706 (a) Corporate Purposes: The purpose to create general public benefit shall be a limitation on the other purposes of the benefit corporation, and shall control over any inconsistent purpose of the benefit corporation.”
- 2 Sogenanntes benefit enforcement proceeding. Antragsberechtigt sind die Corporation selbst, deren Gesellschafter, die Entscheidungsträger sowie andere in der Satzung bestimmte Personengruppen.
- 3 Kritisch hierzu Nicholls, Institutionalizing social entrepreneurship in regulatory

- space: Reporting and disclosure by community interest companies, *Accounting, Organizations and Society* 35 (2010), 394 (408).
- 4 Eine Ausnahme hiervon stellen Übertragungen auf andere Gesellschaften dar, die ebenfalls einem asset-lock unterliegen, beispielsweise andere CICs oder gemeinnützige Organisationen.
 - 5 Die Konsultation hatte ergeben, dass die bisherige Regelung als zu komplex und der ausschüttbare Betrag als zu gering angesehen wurden, um einen Investitionsanreiz für Investoren zu schaffen.
 - 6 Reiser, Theorizing forms of social enterprise, *Emory Law Journal* 62 (2013), 681 (733).
 - 7 I.R.C. § 4942(g) (2006).
 - 8 Vgl. nur *Callison/Vestal*, The L3C Illusion: Why Low-Profit Limited Liability Companies Will Not Stimulate Socially Optimal Private Foundation Investment in Entrepreneurial Ventures, *Vermont Law Review* 35 (2010), 273 (286); *Chernoff*, L3Cs: Less Than Meets the Eye, *Taxation of Exempts* 22 (2010), 3 (3 f.).
 - 9 *Murray*, Choose Your Own Master: Social Enterprise, Certifications, and Benefit Corporation Statutes, *American University Business Law Review* 2 (2012), 1 (45 ff); *Reiser*, Theorizing forms of social enterprise, *Emory Law Journal* 62 (2013), 681 (734).
 - 00 *Sunley/Pinch*, Financing social enterprise: social bricolage or evolutionary entrepreneurialism?, *Social Enterprise Journal* 8 (2012), 108; vgl. auch Third Sector v. 1.6.2015, Analysis: The rise and rise of community interest companies, abrufbar unter: <http://www.thirdsector.co.uk/analysis-rise-rise-community-interest-companies/governance/article/1348096>.
 - 01 *Department of Trade and Industry*, Enterprise for Communities – Proposals for a Community Interest Company, 2003, S. 13.
 - 02 *Doeringer*, Fostering Social Enterprise: A Historical and International Analysis, *Duke Journal of Comparative & International Law* 20 (2010), 291 (322).
 - 03 Vgl. Office of the Regulator of Community Interest Companies: Information and guidance notes, Chapter 4.9 “Fees”, Stand: Mai 2016.
 - 04 *Krause/Kindler*, Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's: UG, Low Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft?, *Non Profit Law Yearbook* 2010/2011, 2011, S. 85 ff.; *Höll*, Wie bereite ich (m)eine soziale Innovation auf Finanzierung und Verbreitung vor? - Das Jonglieren mit Rechtsformen in der Praxis von Social Entrepreneurs, *npoR* 2012, 11, 13 f.; *Weitemeyer*, Innovative Formen der Philanthropie - Ein Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts, *Non Profit Law Yearbook* 2011/2012, 2012, S. 91 ff.; a.A. unlängst *Möslein/Mittwoch*, Soziales Unternehmertum im US-amerikanischen Gesellschaftsrecht, Benefit Corporations und Certified B Corporations, *RabelsZ* 80 (2016) S. 399, 428 f.
 - 05 Vgl. *Münkner*, Unternehmen mit sozialer Zielsetzung – Rechtliche Rahmenbedingungen in Deutschland und anderen europäischen Ländern, 2000, S. 1, 56; *Winheller*, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des „e. V.“

- für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, e. G.) gefragt sind, DStR 2012, 1562, 1564.
- 06 Vgl. *Hüttemann*, Vereinsrecht für Dorfläden?, DB 4/2017, S. M5.
 - 07 *Winheller*, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des „e. V.“ für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, e. G.) gefragt sind, DStR 2012, 1562, 1564.
 - 08 *Bösche*, Wirtschaftliche Vereine als kleine Genossenschaften, npoR 2011, 82, 85; *Weitemeyer*, Innovative Formen der Philanthropie - Ein Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts, Non Profit Law Yearbook 2011/2012, 2012, S. 91, 101.
 - 09 So bereits der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, S. 112; nunmehr auch der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz v. 14.11.2016.
 - 10 Vgl. Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion Trier, <https://add.rlp.de/de/themen/staat-und-gesellschaft/ordnung/wirtschaftliche-vereine/>.
 - 11 Der Referentenentwurf begründet dies mit der „zum Teil erhobenen Kritik“ gegen den damaligen Referentenentwurf. Vgl. demgegenüber die überwiegend zustimmende Beurteilung durch *Wolff*, Ein passendes Rechtskleid für kleinkooperative Vereinigungen? – Zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften, Non Profit Law Yearbook 2013/2014, 2014, S. 19 ff.
 - 12 *Hüttemann*, Vereinsrecht für Dorfläden?, DB 4/2017, S. M5.
 - 13 Vgl. die Kritik zum Idealverein de lege lata von *Reuter*, Konzernrecht des Vereins?, npoR 2012, 101, 104.
 - 14 So zutreffend *Möslein*, Bedarf es einer Europäischen Rechtsform für soziales Unternehmertum?, EWS 5/2015, Die erste Seite.
 - 15 Vgl. *Sunley/Pinch*, Financing social enterprise: social bricolage or evolutionary entrepreneurialism?, Social Enterprise Journal 8 (2012), 108 (120): „[...] it is clear that if we do want some SEs to get greater access to development capital then this will necessitate an increased supply of soft and subsidised loans”.
 - 16 So etwa die Forderung von *Höll*, Wie bereite ich (m)eine soziale Innovation auf Finanzierung und Verbreitung vor? - Das Jonglieren mit Rechtsformen in der Praxis von Social Entrepreneurs, npoR 2012, 11, 14.
 - 17 *Hansmann*, The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation, The Yale Law Journal 91 (1981), 54 (72 ff.); *Musil*, Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2009, 2453, 2454.
 - 18 § 10 Abs. 1 Nr. 1 Erste RStDVO 1935, RGBl. I 1935, 163; § 8 Abs. 3 Nr. 1 GemVO 1941, RStBl. 1941, 937.
 - 19 Vgl. § 9 lit. a WGG. Das WGG wurde durch das Steuerreformgesetz 1990 mit Ablauf des Jahres 1989 ersatzlos aufgehoben.
 - 20 *Isensee*, in: DStJG 26 (2003), S. 97.
 - 21 *Hansmann*, The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate

Income Taxation, The Yale Law Journal 91 (1981), 54 (72 ff.).

- 22 *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 196; *Isensee*, in: DStJG 26 (2003), S. 97 (Fn. 7): „Das Kriterium der Selbstlosigkeit nach § 55 AO hat nur sekundäre Bedeutung gegenüber dem der ausschließlichen Förderung gemeinnütziger Zwecke (§§ 51, 56 AO), die den eigentlichen Grund für die Steuervergünstigung bildet.“
- 23 Vgl. *Walz*, Die Selbstlosigkeit gemeinnütziger Non-Profit-Organisationen im Dritten Sektor zwischen Staat und Markt, JZ 2002, 268, 273 f.
- 24 Vgl. BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234.
- 25 BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234.
- 26 AEAO Nr. 22 zu § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 8.82; *Schauhoff/Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 6 Rn. 103.

Kooperationen zwischen Non-Profit-Organisationen und der öffentlichen Hand im ländlichen Raum und zur Aufnahme und Integration von Flüchtlingen und die Bedeutung des § 2b UStG*

HARALD BOTT

- I. Staatliche Impulse zur Kooperation im Bereich der Flüchtlingshilfe
- II. Flüchtlingshilfe: Grundlage und Reichweite steuerlicher Privilegierung
- III. Kooperationen: Formen und Zulässigkeit im Rahmen der Gemeinnützigkeit
- IV. Ländlicher Raum: Kooperationen zur Aufnahme und Integration von Flüchtlingen als besondere Herausforderung
- V. Ergänzende steuerliche Maßnahmen im Verwaltungsvollzug
- VI. Bedeutung des § 2b UStG
- VII. Fazit

Abstract The reception and integration of refugees addresses questions of *common good*; in humanitarian action and elementary human needs, the vital basis of the community is broached which is the task not only of the state but also of its citizens.

Cooperation between non-profit organizations and the public sector in the context of *interaction between state and society*, also in local projects for the reception and integration of refugees and for preserving cohesion in society within the population, does justice to the overall societal task of the common good.

The initiation and scope of civic commitment is also shaped by the fiscal environment. *Non-profit law* offers copious possibilities for relief and tax incentives to encourage people to make their own contribution to supplement and enhance the resolution of overall societal tasks and to grasp them as being their own.

The measures additionally taken by the *tax administration* which have enabled pragmatic, solution-oriented support for the reception and integration of refugees within the administrative process over and above standardized tax exemption, constitute an appropriate additional governmental impulse for activating civic commitment which also encourages the willingness of non-profit organizations and the public sector to cooperate.

From the perspective of *profit taxes*, tax-privileged institutions – and also the persons and enterprises supporting them – are given tax relief. It is systemic that the relief effects of *value added tax* do not apply to an entrepreneur supplying the goods but to the specific turnover and to the recipient of the goods supplied. This also applies – notwithstanding sec. 2b of the German Turnover Tax Act (UStG) – to cases of cooperation on refugee assistance between non-profit organizations and the public sector.

I. Staatliche Impulse zur Kooperation im Bereich der Flüchtlingshilfe

Die Dimension der Gemeinwohlaufgabe und das Erfordernis einer engen Begleitung durch den Staat im Rahmen eines *gesamtgesellschaftlichen Engagements* für die Aufnahme und Integration von Flüchtlingen sind früh deutlich geworden. Auf die Herausforderungen, die sich für die Gesellschaft in diesem Zusammenhang aufgetan haben, hat der Staat mit unterschiedlichen Impulsen reagiert. Als Anreiz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und der Kooperation auf unterschiedlichen Ebenen lassen sich beispielhaft der vom Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit ausgelobte Wettbewerb 2015 „Menschen und Erfolge“: in ländlichen Räumen willkommen!¹ sowie das am 24.6.2016 vorgestellte Modellvorhaben der hessischen Landesregierung (Stk) zur „Integration von Flüchtlingen im ländlichen Raum“ zur Förderung kleiner Kommunen im ländlichen Raum nennen. Zu den staatlichen Impulsen in diesem Zusammenhang zählen auch die ergänzenden Regelungen der Finanzverwaltung, die u.a. mit BMF-Schreiben vom 20.11.2014², vom 22.9.2015³, vom 9.2.2016⁴ sowie zuletzt vom 6.12.2016⁵ die steuerlichen Rahmenbedingungen für Kooperationen zur Förderung der Flüchtlingshilfe im Verwaltungsvollzug optimiert hat. Das Zusammenspiel

staatlicher Anreize mit einem unabdingbaren bürgerschaftlichen Engagement und altruistischem Handeln von Non-Profit-Organisationen im Bereich der Flüchtlingshilfe soll im Folgenden aus steuerlicher Sicht, insbesondere aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht betrachtet sowie abrundend auch im Kontext des § 2b UStG i.d.F. des StÄndG 2015 v. 2.11.2015⁶ beleuchtet werden.

II. Flüchtlingshilfe: Grundlage und Reichweite steuerlicher Privilegierung

Mit der *Aufnahme und Integration von Flüchtlingen* verbindet sich eine (gesamt-) staatliche bzw. -gesellschaftliche Aufgabenstellung, die den Kernbereich gemeinwohlorientierter Aufgaben berührt. Das Gemeinwohl verkörpert Werte und Normen, die eine Gemeinschaft und Gesellschaft konstituieren, es bildet die „umfassendste Orientierung unseres Gemeinwesens und Idee von dessen gutem Zustand und vom Gedeihen aller seiner Glieder“⁷. Gemeinwohlzwecke dienen der Festigung, Sicherung oder Erhaltung der Lebensgrundlagen des Gemeinwesens⁸; die in diesem Zusammenhang zu erfüllenden *Gemeinwohlaufgaben* sind Bestandteil der Staatsaufgaben und öffentlichen Aufgaben,⁹ aber zugleich und insbesondere auch Aufgaben der Bürger, sich die Sache der Allgemeinheit zu eigen zu machen und Leistungen zu erbringen, die das Gemeinwohl erfordert.¹⁰ Staat und Gesellschaft tragen die gemeinsame Verantwortung für das Gemeinwohl.¹¹ Der objektive Gehalt des Gemeinwohls als Sache des ganzen Gemeinwesens und Gesamtheit der öffentlichen Interessen wird insoweit um eine wesentliche subjektive Komponente ergänzt, die das bürgerschaftliche Engagement des Einzelnen erfasst, auf das der Staat im Rahmen einer konkurrierenden Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben durch Staat und Gesellschaft¹² als qualitative Ergänzung und Bereicherung des staatlichen Leistungsangebots¹³ angewiesen ist. Die Aufnahme und Integration von Flüchtlingen gehört zu den vorstehend beschriebenen Gemeinwohlaufgaben; die Aufgabenstellung weist sowohl einen humanitären Aspekt hinsichtlich der kurzfristig karitativen und langfristig integrativen Herausforderungen als auch einen gesellschaftlichen Aspekt hinsichtlich der Bewahrung des Zusammenhalts in der Gesellschaft auf. Beide Teilaspekte berühren die

Werte und Normen der Gesellschaft, mithin die Lebensgrundlagen unseres Gemeinwesens.¹⁴

Die Aufnahme und Integration von Flüchtlingen stellt als Gemeinwohlaufgabe zugleich eine *steuerbegünstigte Zielsetzung* i.S.d. §§ 51 ff. AO dar, die nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze steuerliche Vergünstigungen erfährt. Steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 51 ff. AO sind „Tätigkeiten, die darauf gerichtet sind, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern“ (§ 52 Abs. 1 AO). Der Verzicht auf Eigennutz im Dienst der Allgemeinheit und im Dienst am Nächsten, also die selbstlose Förderung des Gemeinwohls und nicht die individuelle Selbstverwirklichung und Geselligkeit in Form kollektiver Freizeitgestaltung ist in diesem Zusammenhang förderungswürdig.¹⁵ Die *Förderung der Flüchtlingshilfe* stellt einen steuerbegünstigten Zweck dar, der mit humanitären Maßnahmen insbesondere die Voraussetzungen i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 10 AO, § 53 AO erfüllt und im Hinblick auf eine von christlich motivierter Wohltätigkeit und mildtätigem Stiftungswesen („*piae causae*“¹⁶) ausgehende rechtsgeschichtliche Entwicklung den Kernbereich und Ursprung nationalen Gemeinnützigkeitsrechts berührt.¹⁷ Entsprechende Zielsetzungen sind rechtsgeschichtlich bereits im Rahmen der VO über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit i.S.d. KStG v. 22.4.1922¹⁸, dem Steueranpassungsgesetz v. 16.10.1934¹⁹, der GemVO v. 24.12.1953²⁰ sowie zuletzt mit der Mildtätigkeit i.S.d. § 53 AO 1977²¹ (= § 6 GemVO a.F.) als nunmehr tatbestandlich verselbständigter Zweck im Kernbereich selbstloser Gemeinwohlförderung²² normiert.²³

Mit steuerlichen Vergünstigungen und einer nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze ausgestalteten *Steuerverschonung* (vgl. § 51 Abs. 1 AO) unterstützt der Staat altruistische, gemeinwohlorientierte Aktivitäten der Bürger. Der mit der steuerlichen Privilegierung verbundene Anreiz trägt der Tatsache Rechnung, dass nicht nur der Staat, sondern auch die Bürger vielfältige und nachhaltige Beiträge zum Gemeinwohl leisten, die für den Zusammenhalt und die Entwicklung der Gesellschaft wesentlich sind und daher durch staatliche Unterstützung angeregt werden sollten.²⁴ Die staatliche Privilegierung stützt sich im Rahmen des Subsidiaritätsprinzips auf eine Staatsentlastung oder – substitution,²⁵ die

Ausdruck eines arbeitsteiligen Wirkens und einer konkurrierenden Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben durch Staat und Gesellschaft ist. Dem Subsidiaritätsprinzip entspricht es, dass den Privaten – Individuen wie Körperschaften – in der Regel der Handlungsvorrang vor dem Staat zukommt, wenn es um die Erfüllung gemeinsamer Aufgaben geht.²⁶ Mit einem Steuerverzicht für bürgerschaftliches Engagement trägt der Gesetzgeber nicht nur einer staatsentlastenden Aktivität seiner Bürger, sondern auch und vor allem einer qualitativen Ergänzung und *Bereicherung des staatlichen Leistungsangebots*²⁷ Rechnung. Sinn der Steuervergünstigungen ist es, die Ressourcen der Bürger im Interesse der Allgemeinheit zu aktivieren.²⁸ Die Minderung der Steuerlast infolge Gewährung steuerlicher Vergünstigungen wird insoweit durch Leistungen aufgewogen, die der steuerlich Entlastete im Dienste gemeinwohlerheblicher Aufgaben für das Gemeinwesen erbringt.²⁹

Nach ihrer Ausgestaltung setzen die in den Einzelsteuergesetzen *normierten steuerlichen Vergünstigungen* zur Verbesserung der Vermögens- und Kostenstruktur³⁰ der gemeinnützigen Einrichtung i.S.d. §§ 51 ff. AO sowohl als direkte Förderung bei den steuerbegünstigten Einrichtungen unmittelbar als auch auf indirektem Weg bei den Personen bzw. Körperschaften an, die die gemeinnützige Einrichtung unterstützen:³¹

- Zu den *unmittelbaren* Steuervergünstigungen, die der Gesetzgeber steuerbegünstigten Einrichtungen i.S.d. §§ 51 ff. AO einräumt, zählt im ertragsteuerlichen Bereich die Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) bzw. Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG), die bei Erwerbseinkünften außerhalb einer partiellen Steuerpflicht (z.B. im Bereich der Vermögensverwaltung bzw. von Zweckbetrieben) zum Tragen kommt und mit einer Schonung der finanziellen Kapazität gemeinnütziger Körperschaften deren Handlungsspielraum erweitert. Die Entlastung von Kapitalertragsteuer bei Bezug von Kapitalerträgen (§ 44a EStG) reiht sich insoweit ein. Befreiung von der Grundsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG), Steuerfreiheit von freigebigen Zuwendungen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG) sowie ermäßigter Umsatzsteuersatz im Bereich der Zweckbetriebe und

Vermögensverwaltung (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG) und Vorsteuerpauschalierung (§ 23a UStG) ergänzen die direkten Fördermaßnahmen.

- Als *mittelbare* Vergünstigung gewährt der Gesetzgeber gemeinnützigen Einrichtungen die Berechtigung, steuerwirksame Zuwendungen i.S.d. § 10b EStG zu bescheinigen (§ 50 EStDV); mit dem Spendenabzug (§ 10b EStG) als begünstigter Einkommensverwendung besteuert der Staat den Zuwendenden unter Berücksichtigung einer verminderten Leistungsfähigkeit. Auch insoweit kommt der Gedanke einer Staatsentlastung im Rahmen des Subsidiaritätsprinzips zum Tragen;³² Vergünstigungen für Übungsleiter und Ehrenamt nach § 3 Nr. 26, 26a EStG ergänzen die indirekte Förderung gemeinnütziger Einrichtungen.

Die Vergünstigungen, die steuerbegünstigten Einrichtungen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO eingeräumt werden, heben sich von der Entlastung im Rahmen sonstiger Befreiungstatbestände ab. Der *Sonderstatus*, der in besonderem Maße das Interesse des Staates an einer weitreichenden Steuerverschonung und Stärkung der für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 51 ff. AO einsetzbaren Mittel unterstreicht, zeigt sich nicht nur im Rahmen der vorstehend erwähnten Spendenberechtigung i.S.d. § 10b EStG und dem hiermit verbundenen Buchwertprivileg für Zuwendungen aus dem betrieblichen Bereich des Spenders (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG), das eine steuerwirksame Aufdeckung vorhandener stiller Reserven im steuerverhafteten Bereich entbehrlich macht. Auch die laufende Besteuerung der steuerbegünstigten Einrichtung i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zeichnet sich durch eine besondere steuerliche Privilegierung der gemeinnützigen Einrichtung mit der Folge erhöhter, im Gemeinwohlbereich einsetzbarer Ressourcen aus. Bei dem Bezug von Kapitalerträgen gelangt die gemeinnützige Einrichtung im Unterschied zu sonstigen Befreiungstatbeständen in den Anwendungsbereich einer vollumfänglichen Freistellung von Kapitalerträgen von Kapitalertragsteuer (§ 44a Abs. 4 EStG)³³, die definitiven Charakter erlangt. Die bevorzugte Behandlung gemeinnütziger Einrichtungen im Rahmen der Gesamtbelastung wirtschaftlicher Aktivitäten im Rahmen der partiellen Steuerpflicht zeigt sich durch besondere Besteuerungsgrenzen (§ 64 Abs. 3

AO), die Möglichkeit der Gewinnpauschalierung für bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten (§ 64 Abs. 5 und 6 AO) und den Verzicht auf eine systemgerechte Nachbelastung unternehmerischen Gewinns aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb mit Kapitalertragsteuer (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, § 44a Abs. 7 EStG)³⁴. Tritt ein Wechsel in der (partiellen) Steuerpflicht ein, weil sich der Umfang wirtschaftlicher Aktivitäten verändert, lässt das Buchwertprivileg i.S.d. § 13 Abs. 4 KStG ausschließlich für gemeinnützige Einrichtungen eine Überführung des Vermögens in den steuerbefreiten Bereich ohne (vorherige) Aufdeckung vorhandener stiller Reserven zu. Die Finanzverwaltung³⁵ wendet das Buchwertprivileg i.S. § 13 Abs. 4 KStG auch auf die Überführung eines Betriebs oder Teilbetriebs aus dem steuerpflichtigen in den steuerbefreiten Bereich, mithin auf Vorgänge der Betriebsaufgabe an, die zu einer Überführung von Wirtschaftsgütern in den steuerbefreiten Bereich – einschließlich den der Vermögensverwaltung – führen und dort zumindest vorübergehend verbleiben; eine Schlussbesteuerung i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG wird insoweit unterbunden.³⁶ Der Sonderstatus steuerbegünstigter Einrichtungen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO zeigt sich schließlich auch bei der Öffnung der Steuerbefreiung für ausländische Einrichtungen nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG durch das JStG 2009 v. 19.12.2008³⁷. Die Privilegierung gemeinnütziger Einrichtungen im Rahmen einer grenzüberschreitenden Begünstigung gelangt letztlich auch im Rahmen des Abzugs von Spenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen nach § 10b EStG durch ÄndG v. 8.4.2010³⁸ zum Ausdruck.

Die gemeinsame Aufgabenstellung von Non-Profit-Organisationen als steuerbegünstigte Einrichtungen i.S.d. §§ 51 ff. AO und juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Bereich der konkurrierenden bzw. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben³⁹ geht mit einer *vergleichbaren steuerlichen Behandlung von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand* sowohl bei der Wahrnehmung von Gemeinwohlaufgaben als auch bei den hiervon abzugrenzenden nicht begünstigten wirtschaftlichen Tätigkeiten einher:

- Die Wahrnehmung von Gemeinwohlaufgaben, die bei der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO befreiten privatrechtlich

organisierten Non-Profit-Organisation dem ideellen bzw. steuerbefreiten Bereich zuzuordnen ist, fällt bei der öffentlichen Hand mit entsprechenden Aktivitäten als Bestandteil staatlicher bzw. öffentlicher Aufgaben in den hoheitlichen, mithin gleichfalls steuerverschonten Bereich.

- Bei wirtschaftlicher Betätigung im (satzungsnahen) Zweckbetriebsbereich ist sowohl die Non-Profit-Organisation als auch der Betrieb gewerblicher Art (BgA) der öffentlichen Hand mit Erwerbseinkünften steuerbefreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, §§ 14, 64 ff. AO).⁴⁰
- Sowohl Non-Profit-Organisationen als auch juristische Personen des öffentlichen Rechts unterliegen im Rahmen einer partiellen Steuerpflicht der Körperschaftsteuer, soweit diese im nicht steuerbefreiten wirtschaftlichen Bereich tätig werden und eine Besteuerung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich wird. Sowohl der Begriff des von der juristischen Person des öffentlichen Rechts unterhaltenen BgA i.S.d. § 4 KStG als auch der des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (wiG) i.S.d. § 14 AO der steuerbefreiten Körperschaft i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG werden gemeinsam von dem Wettbewerbsgedanken als leitendem Motiv zur Abgrenzung einer steuerlich nicht privilegierten Betätigung getragen.⁴¹
- Neben einer unmittelbaren Begünstigung im Bereich der Gemeinwohlaktivitäten sind sowohl die Non-Profit-Organisation als gemeinnützige Körperschaft i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als auch die juristische Person des öffentlichen Rechts jeweils begünstigte Zuwendungsempfänger i.S.d. § 10b EStG⁴² sowie mögliche Anfallsberechtigte im Rahmen der Vermögensbindung steuerbegünstigter Einrichtungen i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 4, § 61 AO.⁴³

III. Kooperationen: Formen und Zulässigkeit im Rahmen der Gemeinnützigkeit

Bereits Wortstamm und Terminus der *Gemeinwohlaufgaben* als

gemeinsames Anliegen von Staat, Gesellschaft und Wirtschaft mit einer wesensimmanenten Bündelung aller gesellschaftlichen Kräfte, aber auch die Begriffe des „Gemeinwesens“ oder der „Gemeinnützigkeit“ spiegeln eine gemeinsame Interessenlage verschiedener Akteure wider, die sich von einer Ausrichtung an Individual- oder Gruppeninteressen unterscheidet. Der übereinstimmende Interessenkorridor impliziert sowohl die Möglichkeit als auch das Erfordernis von *Kooperationen* zur Erreichung der Gemeinwohlzwecke. Dies gilt nicht nur innerhalb von gesellschaftlichen Gruppierungen und Sektoren, sondern auch übergreifend, mithin auch für Kooperationen zwischen Staat und Gesellschaft und damit auch für Kooperationen zwischen Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand.

Das Zusammenwirken von Staat und Gesellschaft bei der Wahrnehmung von Gemeinwohlaufgaben ist in *unterschiedlichen Formen* sowie auf unterschiedliche Art und Weise möglich. Die Zurverfügungstellung von Ressourcen oder Dienstleistungen, aber auch ein gemeinsames Engagement auf vertraglicher Basis kann die Grundlage für ein kooperatives Vorgehen im Bereich der Gemeinwohlaufgaben bilden. Die Bandbreite der sich eröffnenden Möglichkeiten reicht hierbei vom informellen Austausch über Arbeitskreise und Foren bis hin zur rechtlichen Verselbständigung von Gemeinschaftsprojekten auch auf gesellschaftsrechtlicher Basis.⁴⁴ Der Kreis der *Beteiligten* bei der Bewältigung von Gemeinwohlaufgaben erfasst nicht nur staatliche Einrichtungen, sondern zugleich sämtliche gesellschaftlichen Gruppierungen des Gemeinwesens, mithin sowohl Bürger und Unternehmen als auch gemeinnützige und öffentlich-rechtliche Organisationen.

Die erforderliche gemeinsame Kraftanstrengung von Staat, Gesellschaft und Wirtschaft steht im Einklang mit dem Gemeinnützigkeitsrecht, das eine steuerliche Privilegierung von bürgerschaftlichem Engagement auch in unterschiedlichen Formen der Kooperation zur Erreichung von Gemeinwohlzwecken als steuerbegünstigter Zielsetzung i.S.d. §§ 51 ff. AO zulässt bzw. vorsieht. Wenngleich das Gemeinnützigkeitsrecht mit § 57 AO nach dem Grundsatz der Unmittelbarkeit ein eigenes Handeln und eigenes Wirken zur Förderung der Gemeinwohlzwecke erfordert,⁴⁵ ist die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. § 51 ff. AO auch außerhalb

der Frage einer gemeinnützigkeitsrechtlich bedeutsamen Zurechnung von Aktivitäten in verschiedensten Kooperationsformen möglich, erforderlich und *steuerlich privilegiert*. Bereits der für die gemeinnützige Betätigung sowohl im Mantelgesetz der AO als auch in den Einzelsteuergesetzen normierte Rechtsrahmen dokumentiert die steuerliche Zulässigkeit von Kooperationen gemeinnütziger Einrichtungen mit verschiedenen Kooperationspartnern, mithin das Zusammenwirken von verschiedenen Personen und arbeitsteilige Vorgehen auch im Rahmen der §§ 51 ff. AO.

Die *steuerbegünstigte Körperschaft* selbst kann ihre satzungsmäßigen Zwecke bereits nach der Norm des § 57 AO unter Inanspruchnahme von Hilfspersonen mit der Folge der Zurechnung entsprechender Aktivitäten als eigenes Wirken verfolgen. Nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung schließt die Einbindung von Hilfspersonen i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO zudem nicht aus, dass auch die Hilfsperson im Rahmen ihres arbeitsteiligen Mitwirkens selbst das Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 AO erfüllt und als steuerbegünstigte Einrichtung i.S.d. §§ 51 ff. AO steuerbefreit wird.⁴⁶ Im Rahmen der satzungskonformen tatsächlichen Geschäftsführung kann die steuerbegünstigte Körperschaft zudem sowohl als vertraglicher Kooperationspartner als auch auf der Grundlage gesellschaftsrechtlicher Beteiligungsformen agieren. Auch als Gesellschafter einer GbR, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft kann die steuerbegünstigte Körperschaft sowohl im Rahmen ihrer unmittelbaren satzungsmäßigen Aufgabenverfolgung (ideeller Bereich bzw. Zweckbetrieb) als auch im Rahmen der (bloßen) Vermögensverwaltung bzw. einer Mittelbeschaffung im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs tätig werden.⁴⁷ Kooperationen kommen aus dem Blickwinkel der steuerbegünstigten Körperschaft i.S.d. § 51 ff. AO sowohl mit natürlichen als auch mit juristischen Personen des privaten Rechts, weiteren Körperschaft i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sowie mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Betracht.

Die im Gemeinnützigkeitsrecht zulässige bzw. geförderte *Unterstützung* steuerbegünstigter Körperschaften und die damit einhergehende Privilegierung von Kooperationen setzen an verschiedenen Beteiligten an:

- Bereits der Staat fungiert als Kooperationspartner der Non-Profit-

Organisation als steuerbegünstigter Körperschaft, indem er im Rahmen einer gemeinsamen Finanzierungsverantwortung mit der Gesellschaft zur Erledigung der Gemeinwohlaufgaben durch Steuerverzicht die Arbeit der steuerbegünstigten Einrichtung i.S.d. §§ 51 ff. AO sowohl direkt als auch indirekt fördert.

- Auch der Bürger als Individuum unterstützt als Kooperationspartner bzw. im Zusammenwirken mit der gemeinnützigen Einrichtung durch finanzielle Beiträge (§ 10b EStG) bzw. ehrenamtliche Dienstleistungen (auch nach § 3 Nr. 26, 26a EStG) die steuerbegünstigte Zielsetzung und Arbeit der Non-Profit-Organisation.
- Aus betrieblicher Sicht setzen steuerliche Maßnahmen für Unternehmen einen Anreiz zur Unterstützung gemeinnütziger Einrichtungen. Bei Zuwendungen i.S.d. § 10b EStG (Spenden) räumt der Staat eine Steuerverschonung bzw. Berücksichtigung einer verminderten Leistungsfähigkeit ein, die bei Sachentnahmen mit einem Buchwertprivileg (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG) flankiert wird.⁴⁸ Eine steuerliche Entlastung wird zudem im entgeltlichen Bereich bei Sponsoring-Maßnahmen zur Verfolgung unternehmensbezogener Ziele der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit erreicht.⁴⁹
- Als Kooperationspartner, die der gemeinnützigen Einrichtung zuarbeiten bzw. mit dieser (ggf. arbeitsteilig) zusammenarbeiten und wirken, kommen schließlich auch andere steuerbegünstigte Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO in Betracht, die gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig im Rahmen der Öffnungsklauseln des § 58 Nr. 1 bis 5 AO Mittel, Dienstleistungen oder Vermögensgegenstände zur Verfügung stellen.⁵⁰

Die gemeinsame Aufgabe im Gemeinwohlbereich, die vergleichbare steuerliche Behandlung sowie die von dem Gemeinnützigkeitsrecht begünstigte Unterstützung der steuerbegünstigten Einrichtung durch die öffentliche Hand werden abgerundet durch eine *gemeinnützigkeitsrechtlich enge wechselseitige Verbindung von Non-Profit-Organisation und öffentlicher Hand*, die beide Adressaten im Rahmen der Erledigung von

Gemeinwohlaufgaben auch als austauschbare Partner behandelt und eine Kooperation im Besonderen begründet. Die Verbindung zeigt sich in der gesetzestechnischen Ausgestaltung einer gemeinnützigkeitsrechtlichen gemeinsamen Schnittmenge, die der gemeinsamen Aufgabenstellung und Finanzierungsverantwortung im Bereich der Gemeinwohlaufgaben Rechnung trägt. Bereits die Spendenberechtigung i.R. des § 10b EStG bzw. § 9 Nr. 2 KStG, die sowohl die gemeinnützige Einrichtung i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als auch die juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. öffentliche Dienststelle gleichberechtigt als begünstigte Zuwendungsempfänger im Sinne des Spendenrechts vorsieht, unterstreicht eine von beiden Adressaten gewährleistete Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 51 ff. AO. Entsprechende Grundsätze lassen auch die Bestimmungen zu den satzungsmäßigen Anforderungen hinsichtlich einer Anfallsberechtigung im Rahmen der Vermögensbindung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 61 Abs. 1 AO bei Aufgabe oder Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks erkennen, denen Genüge getan wird, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ⁵¹ für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll. Auch die Tatbestände i.S.d. § 58 Nr. 1 bis 5 AO, die eine Überlassung von Ressourcen gemeinnütziger Einrichtungen zugunsten anderer steuerbegünstigter Einrichtungen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als eine für den Gemeinnützigkeitsstatus der überlassenden Körperschaft unschädliche (mittelbare) Aktivität qualifizieren, lassen regelmäßig eine entsprechende Überlassung alternativ auch an eine juristische Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke zu. Entsprechende Wechselwirkungen bestehen auch im Rahmen der teilweisen Mittelweiterleitung i.S.d. § 58 Nr. 2 AO.⁵² Sowohl Non-Profit-Organisationen als auch juristische Personen des öffentlichen Rechts werden regelmäßig als gleichberechtigte Adressaten angesehen, die als Begünstigte die Wahrnehmung von begünstigten Gemeinwohlaufgaben gewährleisten. Während gemeinnützige Einrichtungen im Anerkennungsverfahren i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff., 59, 63 AO einer regelmäßigen Überwachung durch die Finanzverwaltung unterliegen, muss die juristische Person des öffentlichen Rechts die ihr auferlegten haushalts- und aufsichtsrechtlichen Prüfungspflichten erfüllen.⁵³

IV. Ländlicher Raum: Kooperationen zur Aufnahme und Integration von Flüchtlingen als besondere Herausforderung

Während das Ausmaß der Flüchtlingskrise mit seinen Herausforderungen in einer nur kurzen Zeitspanne eine herausragende Dimension erreicht und sich zu einer zentralen gesamtgesellschaftlichen Aufgabe entwickelt hat, ist die Bedeutung des ländlichen Raums in diesem Zusammenhang mit seinen *Herausforderungen* und einem Kooperationsbedarf u.a. von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand deutlich geworden. Die Aufnahme und Integration von Flüchtlingen hat sich insbesondere im ländlichen Raum auf kommunaler Ebene als gesamtgesellschaftliche Aufgabe mit beachtlichen Chancen für alle Beteiligten dargestellt.

Mit dem *Begriff des ländlichen Raums* verbindet sich ein naturnaher, von Land- und Forstwirtschaft geprägter Siedlungs- und Landschaftsraum mit ge-ringer Bevölkerungs- und Bebauungsdichte sowie geringer Wirtschaftskraft und Zentralität, aber höherer Dichte der zwischenmenschlichen Bindung.⁵⁴ Nach der Raumabgrenzung des Bundesinstituts für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR) stellt der ländliche Raum eine Raumkategorie dar, die in ländliche Kreise höherer und geringerer Dichte unterteilt wird und dem städtischen Raum mit kreisfreien Großstädten sowie städtischen Kreisen gegenübersteht. Nach den Verhältnissen zum 31.12.2014 erstreckt sich der ländliche Raum in Deutschland auf ca. 68% der Fläche mit einem Anteil an der Bevölkerung in Höhe von ca. 32 %.⁵⁵

Gerade der ländliche Raum wird von dem *demografischen Wandel* hinsichtlich Bevölkerungsrückgang und Alterungsprozess stärker betroffen sein als der städtische Raum. Diese Entwicklung stellt eine besondere Herausforderung für strukturschwache ländliche Gebiete dar. Die technische Infrastruktur wird infolge des Bevölkerungsrückgangs und einer rückläufigen Anzahl von Nutzern eine Minderauslastung erfahren, während die soziale Infrastruktur eine entgegengesetzte Entwicklung verzeichnen wird: die Versorgungsbedarfe für die Jugend werden abnehmen, die für Ältere hingegen ansteigen.⁵⁶ Zugleich ist hinsichtlich der *Internationalisierung* im Rahmen einer entgegengesetzten Entwicklung eine Zunahme der Bevölkerung mit Migrationshintergrund vorwiegend in den Städten festzustellen, also dort, wo die

altersstrukturellen Verschiebungen eine geringere Bedeutung haben.⁵⁷

Die *Strukturen und Merkmale* des ländlichen Raums lassen – auch vor dem Hintergrund der erkennbaren demografischen Entwicklung - die Zuwanderung von Flüchtlingen als Chance nutzen:

- Insbesondere ländliche Kommunen verfügen mit ihrer räumlichen Nähe, einer vorhandenen sozialen Einbindung über besondere Integrationspotenziale. Flache Hierarchien, kleinräumige Entscheidungsstrukturen, lokal verankerte klein- und mittelständische Unternehmen, die hohe Bedeutung von Einzelpersonen, von Vereinen und religiösen Gemeinschaften verleihen dem ländlichen Raum den Charakter einer sozialen Institution. Der ländliche Raum wird von vielfältigen freiwilligen und ehrenamtlichen Aktivitäten der ländlichen Bevölkerung belebt und bietet mit geringen Lebenshaltungskosten und einer geringen Wohnsegregation gute Rahmenbedingungen für eine Aufnahme und Integration von Flüchtlingen.⁵⁸
- Vorstehender Befund darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass der ländliche Raum insoweit zugleich mit strukturellen Hemmnissen verknüpft ist: Geringe Anteile von Menschen mit Migrationshintergrund, geringe Siedlungsdichte, schlechte Nahverkehrsausstattung, ein eingeschränkter Arbeits- und Ausbildungsmarkt, langlebige tradierte Strukturen sowie eine latente Fremdenfeindlichkeit sind gleichfalls strukturelle Merkmale des ländlichen Raums, die sich hinsichtlich der Aufnahme und Integration von Flüchtlingen als Herausforderungen für die gesamtgesellschaftliche Aufgabe darstellen.

Die sich für den ländlichen Raum mit einer gelungenen Integration verbundenen Vorteile lassen sich mit einer Abmilderung der rückläufigen Bevölkerungsentwicklung durch Zuwanderungen, einer Integration zugewanderter Flüchtlinge in den Arbeitsmarkt und die Gesellschaft sowie einer Bereicherung für ländliche Gemeinschaften umschreiben. Eine Herausforderung, die für sämtliche Beteiligte einen Gewinn bedeutet, jedoch mit einem hohen Grad an bürgerschaftlichem Engagement vor Ort verbunden ist.

Zu den Aufgaben des Staates, das erforderliche bürgerschaftliche Engagement als Initiator und Moderator mit günstigen Rahmenbedingungen aktivierend zu stärken, zählen Anreize zur eigenverantwortlichen Mitgestaltung und gemeinsamen Wahrnehmung der gesamtgesellschaftlichen Aufgabe.⁵⁹ Entsprechende *staatliche Impulse* im Zusammenhang mit der Aufnahme und Integration von Flüchtlingen im ländlichen Raum sind beispielsweise mit den beiden nachstehend erläuterten Initiativen des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit (Bundesbauministerium, BMUB) sowie der Hessischen Staatskanzlei gesetzt worden:

- BMUB, Wettbewerb 2015: „Menschen und Erfolge – in ländlichen Räumen willkommen!“

Im Rahmen der Wettbewerbsreihe „Menschen und Erfolge“ des Bundesbauministerium (BMUB), die bereits seit 2011 jährlich Projekte auszeichnet, welche die ländliche Infrastruktur verbessern und dem Gemeinwohl zugutekommen, griff das BMUB mit dem Wettbewerb 2015 unter dem Motto „in ländlichen Räumen willkommen“ das aktuelle Thema der Aufnahme und Integration von Flüchtlingen im ländlichen Raum auf, das im Zeitpunkt der Auslobung des Wettbewerbs im April 2015 viele Menschen bewegte und die Kommunen vor große Herausforderungen gestellt hatte.⁶⁰ Im Bewusstsein der Tatsache, dass gerade für den ländlichen Raum das Thema Nachbarschaft eine charakteristisch hohe Bedeutung erlangt und eine Vielzahl der Menschen in zivilgesellschaftliche Strukturen eingebunden sind und den sozialen Zusammenhalt prägen, hatte das BMUB im Rahmen des Wettbewerbs die Gebietskörperschaften, Unternehmen, zivilgesellschaftliche Gruppen sowie Einzelpersonen als lokale Akteure vor Ort dazu aufgefordert, ihre *Projekte und ihr Engagement* für Flüchtlinge der Öffentlichkeit *vorzustellen* und zu zeigen, wie Willkommenskultur und kulturelle Vielfalt in ländlichen Räumen gelebt wird. Erfolgreiches bürgerschaftliches Engagement auch für andere Interessierte als praxisbewährte Beispiele aufzuzeigen, war neben der Anerkennung einer praxisbewährten Flüchtlingshilfe vor Ort erklärtes Ziel des Wettbewerbs.

Die Erkenntnisse aus den *Beiträgen*, die zu den Themenfeldern „Ankommen“, „Bleiben“ und „Aufeinander zugehen“ eingereicht wurden

und als Vorbild für viele weiteren Initiativen fungierten, haben einem breiten Publikum bewusst gemacht, dass erfolgreiche Integration ein Zusammenwirken, Miteinander und gemeinsames Handeln von ehrenamtlichen und hauptamtlichen Kräften, mithin ein bürgerschaftliches Engagement vor Ort erfordert und die Kooperation von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand als Zusammenwirken von hauptamtlichen und ehrenamtlichen Kräften einen maßgebenden Erfolgsfaktor darstellt.

Mit der *Preisverleihung*, die im November 2015 auf der Grundlage von 265 eingereichten Beiträgen mit Beispielen zu erfolgreichen Kooperationsmaßnahmen auf lokaler Ebene vor Ort stattfinden konnte und mit Prämierungen und Anerkennungen für beispielhaftes bürgerschaftliches Engagement verbunden war, hat das BMUB *bewusst öffentlichkeitswirksame Akzente* gesetzt. Die mit dem Wettbewerb erreichten Ziele, mithin Anerkennung und Würdigung auszusprechen, Öffentlichkeit herstellen sowie eine Sammlung guter Beispiele aufbauen und zur Nachahmung anzuregen, konnte das BMUB mit einer Vorstellung der Ergebnisse in der Öffentlichkeit sowohl im Überblick⁶¹ als auch ausführlich⁶² unterstreichen.

- Hessische Staatskanzlei, Modellvorhaben „Integration von Flüchtlingen im ländlichen Raum“

Neben dem Hessischen Aktionsplan zur Integration von Flüchtlingen und Bewahrung des gesellschaftlichen Zusammenhalts vom 17.11.2015, der mit dem Aktionsplan II vom 10.11.2016 eine Fortschreibung erfahren hat,⁶³ hat auch die hessische Staatskanzlei mit einem *Modellvorhaben* für den ländlichen Raum die Chancen in den Fokus gerückt, die damit einhergehen, dass das Land Flüchtlingen mit Bleibeperspektive eine Zukunft in Hessen gibt und ihnen ermöglicht, Teil dieser Gesellschaft und Bürger des Landes zu werden. Im Mittelpunkt der mit insgesamt 300.000 Euro dotierten Initiative, die am 24.2.2016 unter der Bezeichnung Modellvorhaben „Integration von Flüchtlingen im ländlichen Raum“ ausgelobt worden war, stand die Förderung kleiner, ländlicher Kommunen, die in der Zuwanderung eine Chance erkannt haben, den Folgen des demografischen Wandels zu begegnen. Zur Teilnahme am Modellvorhaben waren Kommunen im ländlichen Raum mit einer Größe

von 5.000 bis 10.000 Einwohnern und einer negativen demografischen Prognose aufgerufen.

Von einer Jury ausgewählt konnten am 24.6.2016 sieben hessische Kommunen aus verschiedenen Landkreisen⁶⁴ als sogenannte *Modellkommunen* die entsprechenden Fördervereinbarungen zeichnen.⁶⁵ Sie hatten sich erfolgreich dem Wettbewerb mit dem Anspruch gestellt, innovative Lösungen zu suchen und individuelle Anreize für den Zuzug und Verbleib von anerkannten Flüchtlingen schaffen.⁶⁶ Die Modellkommunen werden in den nachfolgenden eineinhalb Jahren mit ihren innovativen Projekten zeigen, wie sie eine langfristige Bindung der Zuwanderer vor Ort sicherstellen werden.

Die unterschiedlichen Ansätze der Modellkommunen, die eine gelebte und erfolgreiche Ankommens- und Willkommenskultur im ländlichen Raum umsetzen und gewährleisten sollen, knüpfen an das *bürgerschaftliche Engagement vor Ort* als unverzichtbare Rahmenbedingung erfolgreicher Integrationsarbeit an. Sie stehen beispielhaft für die Idee, dem demografischen Wandel mit der Integration von Flüchtlingen zu begegnen und sollen mit den geförderten Integrationsprojekten und Initiativen Modellcharakter für andere Kommunen entfalten.

V. Ergänzende steuerliche Maßnahmen im Verwaltungsvollzug

Zu den Impulsen, die der Staat anreizend und aktivierend zur Förderung und Unterstützung des bürgerschaftlichen Engagements im Bereich der Flüchtlingshilfe gesetzt hat, zählen auch die flankierenden steuerlichen Maßnahmen, die die Finanzverwaltung mit ergänzenden Regelungen für den Verwaltungsvollzug getroffen hat und die eine weitergehende Steuerverschonung für Hilfeleistende einräumen. Mit einem ergänzenden *steuerlichen Anreiz zur verstärkten Kooperation im Rahmen der Flüchtlingshilfe*, der der Dimension der gesamtgesellschaftlichen Aufgabe mit einem hohem Unterstützungsbedarf Rechnung trägt, soll das bürgerschaftliche Engagement im Bereich der Flüchtlingshilfe aus Billigkeitsgründen über die normierten Möglichkeiten der Steuerverschonung hinaus unterstützt werden. Die getroffenen Regelungen geben einen Anreiz zu verantwortungsbewusstem, staatsentlastendem Engagement, aber und insbesondere zugleich auch zum individuellem

Engagement und zur Stärkung des gesellschaftlichen Zusammenhalts in der Bevölkerung, mithin zu einer flankierenden Unterstützung und Erledigung der eigenen Gemeinwohlaufgabe.

Zu den entsprechenden *Verwaltungsregelungen* der Finanzverwaltung zählen die BMF-Schreiben vom 20.11.2014⁶⁷, vom 22.9.2015⁶⁸, vom 9.2.2016⁶⁹ sowie vom 6.12.2016⁷⁰, die mit weiteren Hilfestellungen der Landesfinanzverwaltungen – u.a. Bayerisches Landesamt für Steuern vom 11.2.2015 und vom 18.12.2015⁷¹, OFD Frankfurt a.M. vom 28.12.2015⁷², vom 28.6.2016⁷³ und vom 22.11.2016⁷⁴, Finanzministerium Baden-Württemberg v. 30.12.2015⁷⁵ sowie OFD Niedersachsen vom 9.2.2016⁷⁶, vom 29.3.2016⁷⁷ und vom 27.5.2016⁷⁸ – pragmatische Lösungen für eine schnelle und zielgerichtete Hilfestellung mit vereinfachenden Regelungen unterstützen.⁷⁹ Die ergänzenden steuerlichen Maßnahmen der Finanzverwaltung richten sich an Bürger, Unternehmen sowie gemeinnützige und öffentlich-rechtliche Organisationen, die sich bislang bereits auf vielfältige Weise bei der Aufnahme, Versorgung und Integration von Flüchtlingen engagieren; die Verwaltungsanweisungen sollen Rechtssicherheit hinsichtlich der ertrag- und umsatzsteuerlichen Einordnung entsprechender Hilfestellungen vermitteln. Die im Vollzugswege getroffenen Verwaltungserleichterungen gelangen als Billigkeitsregelungen grundsätzlich für die *VZ 2014 bis 2018* zur Anwendung⁸⁰ und lassen sich – untergliedert nach dem jeweiligen Adressatenkreis der Erleichterungen – im Überblick wie folgt beschreiben:

- Gemeinnützige Einrichtungen
 - Die Unterbringung und Versorgung von Flüchtlingen durch gemeinnützige Organisationen kann ohne Gefährdung des Gemeinnützigkeitsstatus auch dann erfolgen, wenn diese nicht vom Satzungszweck der Organisation umfasst ist; der Grundsatz der satzungsmäßigen Betätigung (§§ 59, 63 AO i.V.m. §§ 55, 61 AO) wird insoweit gelockert.
 - Beteiligt sich die gemeinnützige Einrichtung außerhalb ihres eigentlichen Satzungszwecks vorübergehend an der Unterbringung, Betreuung, Versorgung oder Verpflegung von Bürgerkriegsflüchtlingen oder Asylbewerbern, können

insoweit erzielte Entgelte aus öffentlichen Kassen oder von anderen steuerbegünstigten Körperschaften unbeanstandet dem steuerbefreiten Zweckbetrieb zugeordnet werden.

- Erbringen gemeinnützige Organisationen schon bislang Versorgungsleistungen an bedürftige Bevölkerungsgruppen gegen Entgelte aus öffentlichen oder gemeinnützigen Kassen – z. B. Suppenküche für Obdachlose – und sind diese umsatzsteuerbefreit beziehungsweise -begünstigt, so können diese Leistungen ebenfalls umsatzsteuerfrei bzw. -begünstigt auch an Flüchtlinge erbracht werden.
- Stellt eine gemeinnützige Organisation ihre Kapazitäten – z.B. Personal – einer anderen gemeinnützigen Einrichtung für Zwecke der Flüchtlingshilfe zur Verfügung, können entsprechende Personalgestellungsleistungen im Billigkeitswege unter die USt-Befreiung nach § 4 Nr. 18 UStG subsumiert werden.
- Eine beitragsfreie Mitgliedschaft von Flüchtlingen in Vereinen ist ungeachtet aktueller Satzungsbestimmungen für die Gemeinnützigkeit der steuerbegünstigten Einrichtung unschädlich.
- Aufruf und Durchführung von Spendenaktionen für Flüchtlinge durch gemeinnützige Einrichtungen sind ohne Gefährdung des Gemeinnützigkeitsstatus auch dann zulässig, wenn entsprechende Aktionen nicht vom Satzungszweck umfasst werden. Die Zuwendungsbestätigung setzt hier eine Weiterleitung der Mittel an eine steuerbegünstigte Körperschaft mit entsprechendem Satzungszweck bzw. an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts voraus.
- Neben Einnahmen aus gesonderten Spendenaktionen können gemeinnützige Organisationen ausnahmsweise auch weitere vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, zur unmittelbaren Unterstützung von Flüchtlingen verwenden; ein Verzicht

auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit ist entsprechend Nr. 11 des AEAO zu § 53 AO möglich. Eine Weiterleitung der Mittel an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts nach § 58 Nr. 2 AO ist insoweit gleichfalls zulässig.

- Für die Bestätigung von Spenden zur Flüchtlingshilfe ist die Möglichkeit des vereinfachten Zuwendungsnachweises (Bareinzahlungsbeleg oder Buchungsbestätigung z.B. Kontoauszug oder PC-Ausdruck bei Onlinebanking, § 50 Abs. 2 EStDV) erweitert worden und ohne betragsmäßige Beschränkung für Sonderkonten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen und amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege zulässig.
- Abziehbare Spenden können auch an nicht steuerbegünstigte Spendensammler geleistet werden, wenn diese zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge ein Treuhandkonto eingerichtet haben und die Mittel im Anschluss an steuerbegünstigte Empfänger weitergeleitet werden (Listenverfahren); eine Zuwendungsbestätigung erfolgt den durch begünstigten Letztempfänger.
- Bürger, Unternehmen
 - Möglichkeit der Arbeitslohnspende: Verzicht des Arbeitnehmers auf Auszahlung eines Teils seines Lohnes bzw. angesammeltes Wertguthaben, damit der Arbeitgeber entsprechenden Betrag spendet; bleibt bei Ermittlung der Lohnsteuer außer Ansatz.
 - Entsprechendes gilt für Spende von Aufsichtsratsmitgliedern bei Verzicht auf die Auszahlung von Aufsichtsratsvergütungen.
 - Berücksichtigung von Aufwendungen für Aufenthalt eines Flüchtlings mit Aufenthalts- oder Niederlassungserlaubnis als außergewöhnliche Belastungen i.S.d. § 33a EStG.

- Aufwendungen/Zuwendungen für Flüchtlingshilfe als Sponsoring-Maßnahme mit vollumfänglichem Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 4 EStG entsprechend BMF-Schreiben vom 18.2.1998⁸¹, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile erstrebt, die in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können, z.B. bei öffentlichkeitswirksamer Berichterstattung zu erbrachten Leistungen.
- Öffentliche Hand
 - Vorübergehende Unterbringung in betrieblichen Einrichtungen (BgA, z.B. entgeltlich überlassene Sporthallen) ohne gewinnwirksame Überführung aus BgA in hoheitlichen Bereich möglich; Verzicht auf Aufdeckung stiller Reserven (vGA) mit Folge Einkommenskorrektur und Kapitalertragsteuer und anschließender Einlage i.S.d § 27 KStG.
 - In vorstehenden Fallgestaltungen aus Billigkeitsgründen zugleich Verzicht auf Erfassung umsatzsteuerlicher unentgeltlicher Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG sowie einer VoSt-Korrektur nach § 15a UStG.

Die vereinfachenden *steuerlichen Regelungen* setzen insbesondere bei der Ertragsteuer sowie steuersystematisch bedingt lediglich zurückhaltend bei der Umsatzsteuer an. Hinsichtlich Wirkung und Wertung ist hierbei wie folgt zu unterscheiden:

Die bereits nach den Einzelsteuergesetzen geregelte Begünstigung gemeinnütziger Einrichtungen bzw. Aktivitäten setzt im Bereich der *Ertragsteuer* bei der steuerlichen Entlastung der gemeinnützigen Körperschaft bzw. der unterstützenden Person an: bei Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand werden Gemeinwohlaktivitäten im Bereich der Erwerbseinkünfte von der Körperschaftsteuer freigestellt; bei dem Spender tritt eine Steuerentlastung aufgrund begünstigter Einkommensverwendung ein. Sowohl die unmittelbare Entlastung der leistungserbringenden Einrichtung als auch die indirekte steuerliche

Förderung bei der unterstützenden Person führt bei der gemeinnützigen Einrichtung zur Verbesserung der Vermögens- und Kostenstruktur,⁸² mithin zur Verschonung bzw. Steigerung der für die gemeinnützige Tätigkeit verfügbaren Mittel. Die Ausweitung durch die ergänzenden, vereinfachenden Verwaltungsregelungen zur Stärkung und Intensivierung des bürgerschaftlichen Engagements im Bereich der Flüchtlingshilfe setzt an diesem Wirkungskreis an. Die Maßnahmen lockern formale Anforderungen, bereinigen als sachlich unbillig und unangemessen wirkende Rechtsfolgen und öffnen insbesondere die Möglichkeit einer organisations- und satzungszweckübergreifenden Kooperation innerhalb der steuerbegünstigten Körperschaften i.S.d. §§ 51 ff. AO.⁸³ Mit der weitergehenden steuerlichen Verschonung, die aus Billigkeitsgründen formelle Aspekte bzw. Hürden einer organisationsbezogenen Betrachtung im Interesse einer unmittelbaren zeitnahen Unterstützung der Hilfebedürftigen gemeinwohlorientiert in den Hintergrund rückt, lässt die Finanzverwaltung für steuerbegünstigte Zwecke einsetzbare Mittel unmittelbar bei den Beteiligten steuerlich unbelastet, die sich der Gemeinwohlaufgabe widmen. Die steuerliche Entlastung kommt im Einklang mit dem Telos der Steuerbegünstigung unmittelbar den Hilfebedürftigen zu Gute. Die steuerlichen Maßnahmen und Billigkeitsregelungen im Bereich der Förderung der Flüchtlingshilfe gehen hierbei über den Regelungsumfang bisheriger steuerlicher Maßnahmen zur Unterstützung von Opfern z.B. von Naturkatastrophen⁸⁴ hinaus. Mit einem pragmatischen, zielorientierten Gesetzesvollzug führen sie im Rahmen einer Billigkeitsregelung zu einer unbürokratischen systemkonformen Ausweitung des normierten Begünstigungsrahmens.

Soweit die ergänzenden Verwaltungsregelungen zur Flüchtlingshilfe im Bereich der *Umsatzsteuer* Hilfestellungen formulieren, beschränken sie sich – steuersystematisch begründet – grundsätzlich auf Erläuterungen zur steuerlichen Subsumtion von Sachverhalten, ohne bestehende Regelungen aus Billigkeitsgründen zu lockern. Die Belastungskonzeption der Umsatzsteuer betrifft grundsätzlich den (End-) Verbraucher, nicht den leistenden Unternehmer.⁸⁵ Die umsatzsteuerliche Be- oder Entlastung orientiert sich an der Art des erbrachten Umsatzes, nicht an persönlichen Merkmalen des leistenden Unternehmers. Über die Rechtfertigung einer Steuerermäßigung ist daher nicht aus der Sicht des Unternehmers, sondern

aus der Sicht des Endverbrauchers zu entscheiden.⁸⁶ Insoweit ist grundsätzlich unbeachtlich, ob leistendes Unternehmen eine Non-Profit-Organisation oder eine öffentliche Einrichtung ist. Eine steuerliche Entlastung des steuerbaren Umsatzes mit dem Ziel der Begünstigung des Letztverbrauchers sieht das nationale USt-Recht mit Befreiungs- bzw. Ermäßigungstatbeständen z.B. nach §§ 4 Nr. 18, 23, 24 bzw. 25 UStG bzw. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG vor. Das Umsatzsteuerrecht ist in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union durch die Vorschriften der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vom 28. November 2006 (MwStSystRL)⁸⁷ weitgehend harmonisiert. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die dort getroffenen Regelungen in nationales Recht umzusetzen. Die Finanzverwaltung hat sich mit Blick auf die systematischen Vorgaben auch für den Bereich der Förderung und Unterstützung der Flüchtlingshilfe daher zurückhaltend geäußert und mit BMF-Schreiben vom 22.9.2015⁸⁸ auf die zwingend einzuhaltenden Vorgaben der MwStSystRL hingewiesen, die keine Regelung kennt, die es einem Mitgliedstaat zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge, wenn auch nur zeitlich und sachlich begrenzt, gestatten würde, von den verbindlichen Richtlinienvorschriften abzuweichen. Ergänzend hat das BMF darauf hingewiesen, dass sachliche Billigkeitsmaßnahmen bei unentgeltlichen Zuwendungen aus einem Unternehmen nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG daher ebenso wenig möglich sind wie eine Ausweitung der Steuervergütung nach § 4a UStG.⁸⁹ Die vereinfachenden Regelungen der Finanzverwaltung beschränken sich insoweit daher grundsätzlich auf eine moderate Ausdehnung der Befreiungsnormen (z.B. § 4 Nr. 18 UStG) und eine sich auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auswirkende Zuordnung von Umsätzen zu bereits vorliegenden begünstigten (Zweckbetriebs-) Bereichen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG); ein Absehen von Rechtsfolgen aus Billigkeitsgründen erfolgt lediglich ausnahmsweise z.B. bei der vorübergehenden Nutzungsänderung von steuerlich erfassten Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts für Zwecke der Unterbringung von Flüchtlingen mit Verzicht auf Ansatz einer Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG und Berichtigung des VoSt-Abzugs nach § 15a UStG.⁹⁰

VI. Bedeutung des § 2b UStG

Im Rahmen der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, die mit dem StÄndG 2015 v. 2.11.2015⁹¹ grundsätzlich zum 1.1.2017⁹² die neue Vorschrift des § 2b UStG zum Tragen kommen lässt und auf der Grundlage des Art. 13 MwStSystRL⁹³ eine *gemeinschaftsrechtskonforme Neuausrichtung* gewährleisten soll, erlangen von Beginn des Gesetzgebungsverfahrens Kooperationsleistungen (sogenannte Beistandsleistungen) eine zentrale Bedeutung. Die dem bisherigen nationalen Verständnis entgegenstehende Entscheidung des BFH vom 10.11.2011⁹⁴ zur Steuerpflicht interkommunaler Beistandsleistungen kann als zentraler Anlass der gesetzlichen Neuregelung i.R. des StÄndG 2015 gesehen werden.⁹⁵

Die *Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand* folgt mit der Abgrenzung der Unternehmereigenschaft und dem Umfang des Unternehmens nach neuem Recht allgemeinen Grundsätzen (§ 2 Abs. 1 UStG) und lässt lediglich im hoheitlichen Bereich mit § 2b UStG eine Ausnahmeregelung für juristische Personen des öffentlichen Rechts zu. Die öffentliche Hand ist danach mit Tätigkeiten im Rahmen der Ausübung der öffentlichen Gewalt kein Unternehmer i.S.d. § 2 UStG, sofern hierdurch keine größeren Wettbewerbsverzerrungen eintreten. Mit einem Ausschluss steuerrelevanten Wettbewerbs für Leistungen infolge einer Zusammenarbeit, die durch gemeinsame spezifische Interessen bestimmt ist, erreicht der Gesetzgeber eine Zuordnung entsprechender Beistandsleistungen zum nicht steuerbaren hoheitlichen Bereich (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG).

Die Ausnahmeregelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG für Tätigkeiten im Kontext einer Zusammenarbeit, die durch gemeinsame spezifische Interessen bestimmt wird, lässt eine Parallele zur Kooperation im Bereich der Aufnahme und Integration von Flüchtlingen als Kooperationsleistungen im Bereich der Gemeinwohlaufgaben erkennen und wirft die Frage auf, ob die Regelung mit der Folge einer umsatzsteuerlichen Nichtsteuerbarkeit auch auf entsprechende Kooperationsleistungen zwischen Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand Anwendung findet.

Mit dem Ausschluss einer Steuerbarkeit nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG legt der Gesetzgeber im Rahmen einer gesetzlichen, nicht widerlegbaren

Vermutung fest, dass größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen, wenn Leistungen von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt werden und die Zusammenarbeit durch *gemeinsame spezifische öffentliche Interessen* bestimmt wird (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG). Nach dem gesetzlichen Regelbeispiel ist dies der Fall, wenn die (a) Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen, (b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen, (c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und (d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 UStG).⁹⁶ Betrachtet man die Kooperation von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand, die im Bereich der Gemeinwohlaufgaben sich einander gegenseitig ergänzend bzw. substituierend ein gemeinsames Ziel verfolgen und insoweit auch gemeinnützigkeitsrechtlich als austauschbare begünstigte Adressaten fungieren, fällt im aktuellen Kontext der Unterstützung der *Flüchtlingshilfe* einerseits auf, dass

- auch diese Zusammenarbeit im Bereich der Aufnahme und Integration von Flüchtlingen als Gemeinwohlaufgabe durch „gemeinsame spezifischen Interessen“ bestimmt wird,
- Leistungen im Bereich der Aufnahme und Integration von Flüchtlingen dem „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen“ und
- eine ertragsteuerlich weitgehende Gleichbehandlung von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand der gemeinsamen Funktion im Bereich der Gemeinwohlaktivitäten Rechnung trägt.

Der Ausnahmeregelung des § 2b Abs. 3 UStG kommt andererseits allerdings die Rolle einer *spezialgesetzlichen nationalen Norm* zu, die eine Entlastung interkommunaler Zusammenarbeit (Beistandsleistungen) gewährleisten soll und im persönlichen Anwendungsbereich nach Diktion und Gesetzessystematik *Leistungsbeziehungen innerhalb von juristischen*

Personen des öffentlichen Rechts, mithin einen Leistungsaustausch zwischen zwei Einrichtungen der öffentlichen Hand, sowie zudem eine öffentlich-rechtliche Handlungsgrundlage voraussetzt:

- Die Steuerverschonung der interkommunalen Zusammenarbeit im Anschluss an die Entscheidung des BFH vom 10.11.2011, mithin eine Vermeidung der umsatzsteuerlichen Belastung kommunaler Beistandsleistungen, war im politischen Raum als eindeutiges Ziel bereits im Koalitionsvertrag 2013⁹⁷ formuliert sowie zentrales gesetzgeberisches Motiv der Neuausrichtung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand mit § 2b UStG i.d.F. des StÄndG 2015.⁹⁸ Mit einer Anpassung des nationalen Rechts an gemeinschaftsrechtliche Vorgaben (Art. 13 MwStSystRL) beendet der Gesetzgeber einen über Jahre hinweg aufrechterhaltenen Versuch der richtlinienkonformen Auslegung eines traditionell mit der Ertragsteuer verknüpften nationalen Umsatzsteuerrechts, der mit der Fortentwicklung der Rechtsprechung der jüngeren Jahre deutliche Grenzen aufgezeigt worden und deren Bestand insbesondere durch die Entscheidung des BFH vom 10.11.2011⁹⁹ fraglich worden war.¹⁰⁰
- Die neue Regelung des § 2b UStG nimmt – wie bereits die Bestimmung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. – die Funktion einer (vorrangigen) Spezialnorm ein, die im Vergleich zur allgemeinen Vorschrift des § 2 UStG die Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts konkretisiert. Die Vorschrift des § 2b UStG regelt allerdings – anders als bislang § 2 Abs. 3 UStG – nicht mehr den gesamten Bereich der Besteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern lediglich einen im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt von der Steuerbarkeit auszunehmenden Bereich; die Abgrenzung der unternehmerischen Sphäre nach der grundsätzlichen Regelung des § 2 Abs. 1 UStG kommt künftig im Übrigen auch für juristischen Personen des öffentlichen Rechts, mithin insbesondere im Bereich der Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage, unmittelbar und uneingeschränkt zum Tragen. Die Anwendung des § 2b UStG setzt daher gesetzessystematisch eine öffentliche-rechtliche

Handlungsgrundlage voraus.¹⁰¹

Eine unmittelbare Anwendung des § 2b UStG und Verschonung von Kooperationsleistungen nach § 2b Abs. 3 UStG kommt daher nach Wortlaut und systematischer Stellung der Norm *nicht für Leistungen von Non-Profit-Organisationen* im Rahmen von Kooperationen mit der öffentlichen Hand in Betracht.¹⁰²

Wenngleich die Frage der Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben i.S.d. Art. 9, 13 MwStSystRL sowie deren richtlinienkonforme Umsetzung in nationales Rechts auch nach Normierung des § 2b UStG i.d.F. des StÄndG 2015 noch nicht als abgeschlossen betrachtet werden kann, wird eine Anwendung des § 2b Abs. 3 UStG allerdings *auch nicht im Rahmen einer erweiternden Auslegung* für Non-Profit-Organisationen in Betracht kommen.

- Jüngere Rechtsprechung von EuGH und BFH lassen erkennen, dass grundlegende Fragen im Rahmen der Auslegung des Gemeinschaftsrechts noch einer abschließenden Klärung bedürfen. So wird die Frage der korrekten Umsetzung der Richtlinienvorgaben in nationales Recht hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs der Sonderregelung des § 2b UStG mit der Erfassung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, anstelle von Einrichtungen des öffentlichen Rechts,¹⁰³ die Frage einer dem Grunde nach steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit bei auffallender Asymmetrie zwischen Einnahmen und Kosten z.B. im Bereich der Daseinsvorsorge¹⁰⁴ sowie letztlich auch die Frage der zutreffenden Abgrenzung des Steuerpflichtigen i.S.d. der MwStSystRL hinsichtlich haushalts- (un-) gebundener Einrichtungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts¹⁰⁵ noch zu zusätzlichem Erkenntnisgewinn und eventuell Anpassungsbedarf der nationalen Rechtslage führen. Wenngleich für den persönlichen Anwendungsbereich i.S.d. Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL und den Begriff der sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts mit der Entscheidung des EuGH vom 29.10.2015¹⁰⁶ eine Einbeziehung von privatrechtlichen Rechtsgebilden nicht ausgeschlossen wird, setzt die Qualifikation einer Gesellschaft als Einrichtung des öffentlichen Recht auch im

Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts insoweit eine Eingliederung und Ausübung der betreffenden Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt voraus, die bei Non-Profit-Organisationen regelmäßig auszuschließen ist.

- Soweit auch die nationale Umsetzung des Gemeinschaftsrechts mit § 2b UStG i.d.F. des StÄndG 2015 hinsichtlich der Frage einer ausreichenden Harmonisierung mit EU-Recht mit hoher Wahrscheinlichkeit vor dem BFH verhandelt werden wird, sind im Schrifttum Bedenken insbesondere bereits insoweit geäußert worden, als der nationale Gesetzgeber über eine Aufnahme des Richtlinieninhalts des Art. 13 MwStSystRL hinaus mit § 2b Abs. 2 und 3 UStG zielgerichtet Konkretisierungen des Wettbewerbsvorbehalts vorgenommen hat.¹⁰⁷ Die Richtlinienkonformität des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG für interkommunale Kooperationsleistungen steht hierbei insbesondere auf dem Prüfstand; das hier verankerte Nichtbesteuerungsprivileg wird weitgehend als kritisch und anstelle einer erweiternden Auslegung stattdessen richtlinienkonform eher als einer verpflichtenden einschränkenden Auslegung ausgesetzt gesehen.¹⁰⁸

Die vorstehenden Ausführungen zur Belastungskonzeption der Umsatzsteuer haben allerdings bereits deutlich gemacht, dass eine Ausdehnung der Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG auf Leistungen von Non-Profit-Organisationen auch steuersystematisch nach dem grundlegenden Gedanken des umsatzsteuerlichen Neutralitätsprinzips, der Einbeziehung sämtlicher Wirtschaftsteilnehmer und der Belastung des Endverbrauchers ohne Ansehen der Person des leistenden Unternehmers letztlich auch im Billigkeitswege nicht erforderlich ist.

Insoweit bleibt festzuhalten, dass die Regelung des § 2b UStG für Kooperationen von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand im Rahmen der Flüchtlingshilfe nicht einschlägig ist und die Abgrenzung von Steuerbarkeit, Steuersatz und Steuerbefreiung auch bei Kooperationsformen im Bereich der Flüchtlingshilfe nach allgemeinen Bestimmungen des nationalen Rechts bzw. der insoweit auch als Auslegungshilfe heranzuziehenden MwStSystRL zu erfolgen hat. Die Tatsache, dass die Steuerbefreiungen in § 4 UStG im Vergleich zur

grundlegenden Bestimmung in Art. 132 MwStSystRL z.T. lediglich unzureichend im nationalen Recht umgesetzt und unmittelbar einklagbar sind,¹⁰⁹ der ermäßigte Steuersatz im gemeinnützigen Bereich nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG mit einem allgemeinen Bezug auf steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 51 ff. AO hingegen über die unionsrechtliche Grundlage des

Art. 98 MwStSystRL mit einem Fokus auf wohltätige Zwecke oder solche im Bereich der sozialen Sicherheit hinausgeht und insoweit auch keiner richtlinienkonformen Auslegung zugänglich ist,¹¹⁰ bleibt hierbei zu berücksichtigen.

VII. Fazit

- Aufnahme und Integration der Flüchtlinge berühren Fragen des Gemeinwohls; mit humanitären Maßnahmen und elementaren menschlichen Grundbedürfnissen werden Lebensgrundlagen des Gemeinwesens angesprochen, die Aufgabe nicht nur des Staates, sondern auch der Bürger sind.
- Kooperationen von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand im Rahmen eines Zusammenwirkens von Staat und Gesellschaft auch im Rahmen örtlicher Projekte zur Aufnahme und Integration der Flüchtlinge als auch zur Wahrung des gesellschaftlichen Zusammenhalts in der Bevölkerung werden der gesamtgesellschaftlichen Gemeinwohlaufgabe gerecht.
- Aufnahme und Umfang des bürgerschaftlichen Engagements werden von steuerlichen Rahmenbedingungen mitgeprägt. Das Gemeinnützigkeitsrecht bietet umfangreiche entlastende Möglichkeiten sowie steuerliche Anreize, mit einem eigenen Beitrag die gesamtgesellschaftliche Aufgabenerledigung zu ergänzen und zu bereichern sowie als eigene Aufgabe wahrzunehmen.
- Die ergänzend getroffenen Maßnahmen der Finanzverwaltungen, die eine pragmatische, lösungsorientierte Hilfestellung zur Aufnahme und Integration von Flüchtlingen im

Verwaltungsvollzug über die normierte Steuerverschonung hinaus ermöglicht haben, stellen einen sachgerechten zusätzlichen staatlichen Impuls zur Aktivierung bürgerschaftlichen Engagements dar, der zur Kooperationsbereitschaft auch von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand ermutigt.

- Aus dem Blickwinkel der Ertragssteuer erfahren steuerbegünstigte Einrichtungen, aber auch unterstützende Personen und Unternehmen eine steuerliche Entlastung. Die Umsatzsteuer setzt mit entlastenden Effekten systembedingt nicht bei dem leistenden Unternehmer, sondern bei dem konkreten Umsatz und dem Empfänger der Leistung an. Dies gilt – ungeachtet § 2b UStG – auch in Fällen der Kooperation von Non-Profit-Organisationen und öffentlicher Hand im Rahmen der Flüchtlingshilfe.

* Erweiterte Druckfassung eines Vortrags, gehalten am 12. November 2016 anlässlich der 16. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts an der Bucerius Law School, Hamburg.

- 1 Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR) im Bundesamt für Bauwesen und Raumordnung (BBR) (Hrsg.), Wettbewerb 2015 „Menschen und Erfolge – In ländlichen Räumen willkommen!“, BBSR-Online-Publikation 05/2016, April 2016.
- 2 BMF, Schreiben v. 20.11.2014 – IV C 2 - S 2730/0-01, BStBl. I 2014, 1613.
- 3 BMF, Schreiben v. 22.9.2015 – IV C 4 - S 2223/07/0015 :015, BStBl. I 2015, 745.
- 4 BMF, Schreiben v. 9.2.2016 – III C 3 - S 7130/15/10001/IV C 4 - S 0185/15/10001 :001, BStBl. I 2016, 223.
- 5 BMF, Schreiben v. 6.12.2016 – IV C 4 – S 2223/07/0015 :0015, 2016/0916258, BStBl. I 2016, 1425.
- 6 BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846.
- 7 *Isensee*, Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. III, 2. Aufl. 1996, § 57 Rn. 2.
- 8 *Kirchhof*, in: Jachmann, DStJG 26 (2003), 5.
- 9 Näher *Seer*, in: Jachmann, DStJG 26 (2003), 14 ff., 19.
- 0 *Isensee*, in: Jachmann, DStJG 26 (2003), 99.
- 1 *Seer*, in: Jachmann, DStJG 26 (2003), 14 ff., 15.
- 2 *Seer*, in: Jachmann, DStJG 26 (2003), 25.
- 3 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 1.82.
- 4 Vgl. auch Aktionsplan der Hessischen Landesregierung zur „Integration von Flüchtlingen und Bewahrung des gesellschaftlichen Zusammenhalts“ v. 17.11.2015, [www. Hessen.de](http://www.Hessen.de), fortgeschrieben mit Aktionsplan II v. 10.11.2016 („Es kommt

nicht darauf an, wo Du her kommst, sondern wo Du hin willst“) sowie Dringlicher Antrag der Fraktionen der CDU und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN v. 13.7.2016, Hess. Landtag, LT-Drs. 19/3605.

- 5 Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts (1988), BMF-Schriftenreihe Heft 40, 34.
- 6 „Codex Justinianus“, 529 n.Chr.
- 7 Vgl. *Weitemeyer*, DStR 2016, 437; *Graf Strachwitz*, npoR 2016, 16 ff. sowie näher *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, Rn. 15 ff.
- 8 RMBL I 1922, 181.
- 9 RGBL I 1934, 925.
- 0 BGBL I 1953, 1592.
- 1 AO 1977 v. 16.3.1977, BGBL I 1977, 613.
- 2 Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 3.157 f. sowie *Tipke/Kruse/Seer*, § 53 AO Rn. 1.
- 3 Zur rechtsgeschichtlichen Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts im Überblick vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach/Kruschke*, EStG/KStG, § 5 KStG Rn. 150 sowie näher *Hammer*, StuW 2001, 19.
- 4 *Weitemeyer*, Evolutionär – die Grundlagen des Altruismus, Stiftung & Sponsoring 1/2008, 26 ff.
- 5 *Seer*, in: *Jachmann*, DStJG 26 (2003), 21, 23 sowie *Beermann/Gosch/Jachmann*, AO/FGO, Vor §§ 51-68 AO, Rn. 105 ff.
- 6 *Isensee*, in: *Jachmann*, DStJG 26 (2003), 101.
- 7 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 1.82.
- 8 *Isensee*, in: *Jachmann*, DStJG 26 (2003), 100 sowie *Beermann/Gosch/Jachmann*, AO/FGO, Vor §§ 51-68 AO, Rn. 1 ff.
- 9 *Isensee*, in: *Jachmann*, DStJG 26 (2003), 102.
- 0 Näher *Lang*, StuW 1987, 221, 226.
- 1 Im Überblick vgl. Sächsisches Staatsministerium der Finanzen, Vereine und Steuern, 2014, S. 83.
- 2 *Seer*, in: *Jachmann*, DStJG 26 (2003), 21, 26.
- 3 So bereits § 13a KapEStDV i.d.F. v. 1.4.1975, BStBl. I 1975, 390; später § 44c EStG a.F.; vgl. hierzu auch BT-Drs. 7/1470, 310.
- 4 Hierzu näher *Bott*, DStZ 2016, 480, 496.
- 5 Vgl. H 13.4 [teilweises Erlöschen einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 5 KStG)] KStH 2015 unter Hinweis auf BMF-Schreiben v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2765 - 1/02BStBl. I 2002, 221; vgl. hierzu näher *Bott*, in: *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 150 ff.
- 6 § 13 Abs. 4 KStG findet hingegen keine Anwendung bei Veräußerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (hier mitunternehmerische Beteiligung), vgl. BFH, Urt. v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786.
- 7 BGBL I 2008, 2794, im Anschluss an BFH, Urt. v. 20.12.2006 – I R 94/92, BB 2007, 701 und EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04 (Staufer), DStR 2006, 1736 ff.; vgl.

hierzu *Hüttemann/Helios*, DB 2006, 2481.

- 8 BGBl. I 2010, 386, im Anschluss an BFH, Urt. v. 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633 und EuGH, Urt. v. 27.1.2009 – C-318/07 (Hein Persche), DStR 2009, 207 ff.; vgl. BT-Drs. 17/506, 24 f., 29; hierzu kritisch im Hinblick auf die Praxistauglichkeit insbesondere aus verfahrensrechtlicher und -technischer Sicht ausführlich *Hüttemann*, IStR 2010, 118 ff.
- 9 Zum Handeln staatlicher Einrichtungen im Bereich der Gemeinnützigkeit vgl. im Überblick *Fiand*, KStZ 2016, 201 sowie näher *Bott*, in: Ernst & Young, KStG, § 4 Rn. 500 ff.
- 0 Vgl. BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68 zur Gemeinnützigkeitsfähigkeit der öffentlichen Hand und Tochtergesellschaft im Bereich öffentlichen Pflichtaufgaben; hierzu näher *Bott*, in: Ernst & Young, KStG, § 4 Rn. 500 ff.
- 1 Vgl. *Hey*, StuW 2000, 467, 469; ausführlich *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 24, 34 f., 63, 188 ff. sowie *ders.*, Grundfragen der partiellen Steuerpflicht, GSWalz (2008), S. 267 ff.; zu konzeptionellen Unterschieden de lege lata im Überblick vgl. *Bott*, DStZ 2016, 480, 488.
- 2 Vgl. zuletzt auch OFD Frankfurt a.M. v. 16.2.2016, S 0171 A – 44 – St 53, ofix HE KStG/5/130.
- 3 AEAO, Nr. 26 zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO.
- 4 Vgl. näher *Meyn*, npoR 2011, 112 ff. sowie npoR 2012, 1 ff.
- 5 *Hüttemann*, in: Jachmann, DStJG 26 (2003), 50, 54.
- 6 Vgl. zuletzt BFH, Urt. v. 6.2.2013 – I R 59/11, BStBl. II 2013, 603; Anm. *Hüttemann*, npoR 2013, 180, 182; vgl. hierzu auch AEAO Nr. 2 zu § 57 AO sowie näher *Schunk*, npoR 2016, 53 ff.
- 7 Zur gemeinnützigen Tochtergesellschaft (Eigengesellschaft) der öffentlichen Hand vgl. zuletzt auch BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68.
- 8 Zur Corporate Social Responsibility bei Erwerbsgesellschaften vgl. *Hüttemann*, DB 2016, 429, 430; zur korporativen Freigebigkeit auch mit Blick auf kommunale Unternehmen vgl. *Werner*, NVwZ 2016, 1448 ff.
- 9 Grundlegend BMF, Schreiben v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98/IV B 7 - S 0183 - 62/98, BStBl. I 1998, 212 sowie Nrn. 6 ff. des AEAO i.d.F. v. 26.1.2016, BStBl. I 2016, 155 zu § 64 AO.
- 0 Zur Rechtsfragen der sozialen Verantwortung von Non-Profit-Organisationen vgl. *Hüttemann*, DB 2016, 429.
- 1 Gilt auch für die Berücksichtigung einer in einem EU-/EWR-Staat ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts als Anfallsberechtigter, vgl. OFD Frankfurt am Main v. 28.2.2017 – s 0174 A – 33 – St 53, ofix HE KStG/5/252 in Ergänzung AEAO Nr. 26 zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO.
- 2 AEAO, Nr. 2 zu § 58 AO i.d.F. vom 31.1.2014, BStBl. I 2014, 290, ergänzt durch BMF, Schreiben v. 26.1.2016 – IV A 3 - S 0062/15/10006, BStBl. I 2016, 155 im Anschluss an BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68.
- 3 Vgl. BFH, Urt. v. 24.4.2002 – XI R 123/96, BStBl. II 2003, 128 zur

Zuwendungsbestätigung der Gebietskörperschaft bei sogenannten Durchlaufspenden.

- 4 Henkel, Der ländliche Raum, 2004, S. 33.
- 5 <http://www.bbsr.bund.de/BBSR/DE/Raumbeobachtung/Raumabgrenzungen/Kreistyp> (letzter Abruf am 7.11.2016).
- 6 CHANCE! Demografischer Wandel vor Ort: Ideen, Konzepte, Beispiele Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung (2015), <https://www.netzwerk-laendlicher-raum.de/themen/demografischer-wandel/>, S. 8 f. (letzter Abruf am 7.11.2016).
- 7 CHANCE! Demografischer Wandel vor Ort: Ideen, Konzepte, Beispiele Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung (2015), <https://www.netzwerk-laendlicher-raum.de/themen/demografischer-wandel/>, S. 9 (letzter Abruf am 7.11.2016).
- 8 Deutscher Landkreistag, Für einen vitalen ländlichen Raum, Zentrale Forderungen des Dt. Landkreistages an die BReg. (2012).
- 9 Vgl. Beermann/Gosch/Jachmann, AO/FGO, Vor §§ 51-68 AO, Rn. 1 ff.
- 0 Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR) im Bundesamt für Bauwesen und Raumordnung (BBR) (Hrsg.), Wettbewerb 2015 „Menschen und Erfolge – In ländlichen Räumen willkommen!“, BBSR-Online-Publikation 05/2016, April 2016.
- 1 http://www.menschenunderfolge.de/cms/upload/Preistraeger_MuePlakat2015-A2A5_WEB.pdf (letzter Abruf am 24.5.2017) sowie Kennel/Neumüllers, Ländlicher Raum 2016, 26.
- 2 Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR) im Bundesamt für Bauwesen und Raumordnung (BBR) (Hrsg.), Wettbewerb 2015 „Menschen und Erfolge – In ländlichen Räumen willkommen!“, BBSR-Online-Publikation 05/2016, April 2016, http://www.bbsr.bund.de/BBSR/DE/Veroeffentlichungen/BBSROnline/BBSROnline_node.html (letzter Abruf am 24.5.2017).
- 3 <https://fluechtlinge.hessen.de/> (letzter Abruf am 16.5.2017).
- 4 Aarbergen (Rheingau-Taunus-Kreis), Alheim (Landkreis Hersfeld-Rotenburg), Bad Sooden-Allendorf (Werra-Meißner-Kreis), Diemelstadt (Landkreis Waldeck-Frankenberg), Laubach (Landkreis Gießen), Mengerskirchen (Landkreis Limburg-Weilburg) und Neustadt (Landkreis Marburg-Biedenkopf).
- 5 <https://fluechtlinge.hessen.de/pressemitteilungen/modellvorhaben-mengeryskirchen-integration-von-fluechtlingen-im-laendlichen-raum> (letzter Abruf am 16.5.2017).
- 6 <https://fluechtlinge.hessen.de/pressemitteilungen/modellvorhaben-integration-von-fluechtlingen-im-laendlichen-raum> (letzter Abruf am 16.5.2017).
- 7 BMF, Schreiben v. 20.11.2014 – IV C 2 – S 2730/0-01 (2014/1036761), BStBl. I 2014, 1613.
- 8 BMF, Schreiben v. 22.9.2015 – IV C 4 – S 2223/07/0015 _015 (2015/0782725), BStBl. I 2015, 745.
- 9 BMF, Schreiben v. 9.2.2016 – III C 3 – S 7130/15/10001, BStBl. I 2016, 223.

- BMF, Schreiben v. 6.12.2016 – IV C 4 – S 2223/07/0015 :0015, 2016/0916258, BStBl. I 2016, 1425.
- 1 BMF, Schreiben v. 18.12.2015 – S 2730.1.-1/2-St 31, StEd 2016, 89.
- 2 BMF, Schreiben v. 28.12.2015 – S 0174 A - 34 - St 53, ofix: KStG/5/246.
- 3 BMF, Schreiben v. 28.6.2016 – S 7168 A - 15 - St 16, BeckVerw 329389.
- 4 BMF, Schreiben v. 22.11.2016 – S 7168 A – 15 - St 16, DStR 2017, 157.
- 5 BMF, Schreiben v. 30.12.2015 – 3-S710.6/165, (Komm 2/2016), IdW KSt 2015 Anl § 004-109.
- 6 BMF, Schreiben v. 9.2.2016 – S 2223 – 324 – St 235, S 0185 – 7 – St 245, S 7100 – 674 – St 171, G 1412 – 27 – St 251, npoR 2016, 229.
- 7 BMF, Schreiben v. 29.3.2016 – S 7106 – 323 – St 172, MwStR 2016, 440.
- 8 BMF, Schreiben v. 27.5.2016 – S 7168-24-St 173, USt-Kartei ND § 4 Nr. 12 UStG S 7168 Karte 2.
- 9 Zur Übersicht über die getroffenen Regelungen vgl. auch BMF, Monatsbericht März 2016 v. 21.3.2016, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2016/03/monatsbericht-03-2016.html>, (letzter Abruf am 24.5.2017).
- 0 Vgl. bereits BMF, Schreiben v. 20.11.2014 – IV C 2 – S 2730/0-01, BStBl. I 2014, 1613; BMF, Schreiben v. 9.2.2016 – III C 3 - S 7130/15/10001IV C 4 – S 0185/15/10001: 001 BStBl. I 2016, 223 sowie zuletzt BMF, Schreiben v. 6.12.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015: 015, BStBl. I 2016, 1425.
- 1 BMF, Schreiben v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98/IV B 7 - S 0183 - 62/98, BStBl. I 1998, 212.
- 2 Näher *Lang*, StuW 1987, 221, 226.
- 3 Zur aktuellen Diskussion hinsichtlich einer zeitgemäßen Weiterentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts u.a. im Hinblick auf gemeinnützige Organschafts- und Holdingstrukturen vgl. *Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2016, 633 ff.; *Weitemeyer/Klene*, DStR 2016, 937 ff. sowie *Möhlenbrock/Obermaier*, FR 2016, 975.
- 4 Vgl. u.a. BMF, Schreiben v. 24.5.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015 :014, BStBl. I 2016, 498 zu Erdbeben in Ecuador sowie BMF, Schreiben v. 17.6.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0015:011, 2014/ 0463684, BStBl. I 2014, 889 zu Hochwasser auf dem Balkan.
- 5 *Achatz*, in: *Jachmann*, DStJG 26 (2003), 279, 303 ff.
- 6 Vgl. *Hüttemann*, *GemSpR*, 3. Aufl. 2015, Rn. 1.61 ff. m.w.N.
- 7 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL – ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1.
- 8 BMF, Schreiben v. 22.9.2015 – IV C 4 – S 2223/07/0015 _015 (2015/0782725), BStBl. I 2015, 745, Abschn. VII.
- 9 Vgl. hierzu auch *Leippe*, ZFK 2015, 265; *Radeisen*, *SteuK* 2016, 124 ff. sowie *Drasdo*, npoR 2017, 7 ff.
- 0 Vgl. OFD Niedersachsen v. 29.3.2016 – S 7106 – 323 – St 172, MwStR 2016, 440

sowie OFD Frankfurt v. 22.11.2016 – S 7168 A – St 16, DStR 2017, 157.

- 1 BGBl. I 2015, 1834 = BStBl. I 2015, 846.
- 2 Mit optionalem Übergangszeitraum für vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen, § 27 Abs. 22 UStG.
- 3 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL – ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1.
- 4 BFH, Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670 betr. Behandlung der entgeltlichen Überlassung einer Sport- und Freizeithalle an eine Nachbargemeinde zur Nutzung für Schulsport.
- 5 Vgl. BT-Drs. 18/6094; hierzu näher u.a. *Baldauf*, UR 2014, 549; *Weber*, UVR 2015, 364 sowie *Widmann*, MwStR 2015, 883, 885.
- 6 Zu entsprechenden Anwendungshinweisen der Finanzverwaltung vgl. BMF-Schreiben v. 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/10001, DOK 2016/1126266, BStBl. I 2016, 1451, Rn. 45 ff.
- 7 Koalitionsvertrag v. 16.12.2013 zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode – Deutschlands Zukunft gestalten, Kap. 3 „Solide Finanzen“, S. 64: „Die interkommunale Zusammenarbeit soll steuerrechtlich nicht behindert werden. Wir lehnen daher eine umsatzsteuerliche Belastung kommunaler Beistandsleistungen ab und werden uns – soweit erforderlich – EU-rechtlich für eine umfassende Freistellung solcher Leistungen von der Umsatzsteuer einsetzen“; cdu.de/koalitionsvertrag (letzter Abruf am 26.5.2017).
- 8 Vgl. BT-Drs. 18/6094, S. 91; hierzu näher auch *Gohlke*, Der Gemeindehaushalt 2016, 37 sowie *Hüttemann*, UR 2017, 129, 134.
- 9 BFH, Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670.
- 00 Zur Entwicklung im Überblick vgl. näher *Bott*, in: Ernst & Young, KStG, § 4 Rn. 77.3 ff.
- 01 Vgl. BT-Drs. 18/6094, 91; BFH, Urt. v. 10.2.2016 – XI R 26/13, HFR 2016, 929 sowie BMF, Schreiben v. 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/100001, BStBl. I 2016, 1451, Rn. 6.
- 02 Zutr. Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger/Ismer, UStG, § 2b Rn. 20.
- 03 EuGH, Urt. v. 29.10.2015 – C-174/14 (Saudacor) mit Anm. *Küffner*, UR 2015, 901.
- 04 EuGH, Urt. v. 12.5.2016 – C-520/14 (Gemeente Borsele), UR 2015, 520 mit Anm. *Küffner*, UR 2016, 524 sowie Anm. *Sterzinger*, UR 2016, 543; vgl. hierzu nun auch BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 44/15, DStR 2017, 656 f.
- 05 EuGH, Urt. v. 29.9.2015 – C-276/14 (Gmina Wroclaw) mit Anm. *Küffner*, UR 2015, 829 sowie Anm. *Klenk*, HFR 2015, 1088; ergänzend *Klenk*, UR 2016, 180.
- 06 EuGH, Urt. v. 29.10.2015 – C-174/14 (Saudacor), UR 2015, 901 zu einer Aktiengesellschaft portugiesischen Rechts, im Rahmen der Umwandlung hervorgegangen aus der Anstalt öffentlichen Rechts.
- 07 Vgl. u.a. *Heidner*, UR 2016, 45 sowie *Widmann*, in: ifo Schnelldienst 2/2017, 13 und *Küffner/Tillmanns*, ebenda, 16 mit Hinweis auf Schlussanträge des

Generalanwalts v. 8.9.2016 in der Rs. EuGH, C-344/15 (National Roads Authority) und *Desens*, ebenda, 28.

08 Vgl. *Hüttemann*, UR 2017, 129, 137.

09 Vgl. EuGH, Urt. v. 28.11.2013 – C-319/12 (MDDP), npoR 2014, 151 ff.

10 Vgl. u.a. BFH, Urt. v. 8.3.2012 – V R 14/11, BStBl. II 2014, 630; hierzu auch BMF, Schreiben v. v. 29.4.2014 – IV D 2 – S 7242-a/12/10001, BStBl. I 2014, 814 und *Hüttemann*, MwStR 2014, 115 sowie BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 11/14, MwStR 2015, 418.

Spenden und Sponsoring im Mehrwertsteuerrecht*

CAROLINE HEBER

- I. Ausgangspunkt
- II. Der Steuerpflichtige
 - 1. Die wirtschaftliche Tätigkeit nach Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL
 - 2. Einnahmenerzielung und Leisten gegen Entgelt
- III. Die Leistung gegen Entgelt
 - 1. Das Rechtsverhältnis im Sinne des Mehrwertsteuerrechts
 - 2. Die Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts
 - 3. Das Entgelt im Sinne des Mehrwertsteuerrechts: Die mit der Leistung in unmittelbarem Zusammenhang stehende Gegenleistung
- IV. Erstes Fazit
- V. Die Spende als Entgelt von dritter Seite
 - 1. BFH Rechtsprechung als Ausgangspunkt
 - 2. Grundsystematik des Entgelts von dritter Seite im Mehrwertsteuerrecht
 - 3. Mehrwertsteuerrechtliches Leisten trotz Erfüllung des Gesellschafts-oder Satzungszwecks
 - 4. Beispiele: Spende für den guten Zweck
- VI. Zweites Fazit
- VII. Resümee

Abstract There are no strict rules on how to decide whether a donation has to be characterised as a consideration for a supply of goods or services. This is true both for the distinction between taxable sponsoring services and a pure donation, and the distinction between third party consideration for a supply of goods or services to shareholders, to members or to a third party and a pure donation. Such strict rules are desirable since they were to be applied to any scenario and thus the line would be clear between scenarios which are subject to VAT and those which are not taxed. However, the EU VAT system applies a subjective requirement – the direct link – to decide whether or not a supply of goods or services is for

consideration. Accordingly, the EU VAT system requires to look at the facts of each case and analyse whether the subjective criteria are met for the supply of goods or services for consideration.

I. Ausgangspunkt

Die Begriffe „Spende“ und „Sponsoring“ sind als solche weder im deutschen UStG noch in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSyst-RL) zu finden. Somit muss für die Frage, welche mehrwertsteuerrechtlichen Konsequenzen mit einer Spende oder dem Sponsoring verbunden sind, auf die allgemeinen Grundsätze des Mehrwertsteuerrechts zurückgegriffen werden. In der Literatur werden diese Begriffe aber oft verwendet, um zwei Enden eines Kontinuums zu beschreiben: Die Spende ist durch uneigennütziges Zuwenden eines Vorteils gekennzeichnet, somit die Hingabe von Waren, Dienstleistungen oder Geld, ohne dass hiermit eine Gegenleistung verbunden ist. Aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht soll der Begriff der Spende daher jene Zuwendungen umfassen, die nicht Teil eines steuerbaren Leistungsaustauschs sind. Das Sponsoring bezeichnet hingegen den mehrwertsteuerrelevanten Bereich, da beim typischen Sponsoring der Gesponserte Werbeleistungen an den Sponsor erbringt, der wiederum Geld oder einen geldwerten Vorteil an den Gesponserten zahlt. Hierin soll dem Grunde nach ein steuerbarer Leistungsaustausch liegen.

Nun lassen sich Fälle wie die Trikotwerbung und das Aufdrucken von Logos auf Banden und Videowalls meist eindeutig dem mehrwertsteuerrelevanten Bereich – dem Sponsoring – zuordnen. Genauso eindeutig kann auch der reinen Geldspende die Mehrwertsteuerrelevanz versagt werden, da ihr keine Gegenleistung gegenübersteht. Derartig klar und damit jedenfalls einem der Bereiche „Spende“ oder „Sponsoring“ zuordnenbar gestalten sich nicht alle Sachverhalte. Häufiger lassen sich Elemente des typischen Sponsorings, aber auch der Spende in der zu beurteilenden Sachverhaltskonstellation finden, wodurch sich ihre Zuordnung zum mehrwertsteuerrelevanten oder nicht mehrwertsteuerbaren Bereich schwierig gestaltet. So ist es beispielsweise fraglich, wie mit Danksagungen im Mehrwertsteuerrecht umzugehen ist. Diese anerkennende Geste kann naturgemäß unterschiedlich intensiv ausgestaltet

sein, was vielleicht eine unterschiedliche mehrwertsteuerrechtliche Behandlung verlangt. Vielfach wird Spendern nur schlicht auf der Homepage gedankt, andererseits sieht man sie als Namensgeber ganzer Gebäude, Säle oder Stadien – wer kennt sie nicht, die Allianz Arena.

Um Grenzfälle, die sowohl Elemente des typischen Sponsorings als auch der echten Spende aufweisen, dem mehrwertsteuerbaren oder dem nicht mehrwertsteuerbaren Bereich zuordnen zu können, bedarf es einer genauen Bewertung des Sachverhalts mit Blick auf die Tatbestandselemente des steuerbaren Leistungsaustausches. Im Folgenden wird ausschließlich auf die MwStSyst-RL Bezug genommen, da sie die Grundlage für die Bestimmungen des deutschen UStG bildet und die deutsche Umsetzung stets im Lichte der unionsrechtlichen Grundlage auszulegen ist.¹

Den wesentlichen Kernbereich des Mehrwertsteuertatbestandes nach Art. 2 MwStSyst-RL bildet die *Leistung gegen Entgelt*, die ein *Steuerpflichtiger* erbringt. Entsprechend diesen Kernelementen untersucht dieser Beitrag zunächst, ob Personen, die gemeinnützig sind, die Steuerpflichtigeneigenschaft als Grundvoraussetzung für den steuerbaren Leistungsaustausch erlangen können. Kann die gemeinnützig tätige Person die Steuerpflichtigeneigenschaft nicht erlangen, so unterliegt eine etwaige Werbeleistung dieser Person jedenfalls nicht der Mehrwertsteuer. Hieran anschließend widmet sich die Untersuchung dem Begriff der Leistung gegen Entgelt. In einem ersten Schritt wird bestimmt, wann Werbetätigkeiten eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts begründen. In einem zweiten Schritt muss geklärt werden, wann eine als Spende bezeichnete Gegenleistung in einem solchen Zusammenhang mit der Werbeleistung steht, dass dieser Vorgang dem mehrwertsteuerrechtlich relevanten Sponsoring zuzurechnen ist.

Ebenso kann eine Geldzahlung auch mit anderen Leistungen, die gar nicht an den Spender geleistet werden, in einem so engen Zusammenhang stehen, dass diese Geldzahlung nicht als Spende, sondern als Entgelt von dritter Seite zu qualifizieren ist. Wann ein Entgelt von dritter Seite vorliegt, klärt daher der letzte Abschnitt dieses Beitrags.

II. Der Steuerpflichtige

1. Die wirtschaftliche Tätigkeit nach Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL

Im Bereich von gemeinnützig Tätigen kommt der Steuerpflichtigeneigenschaft besondere Bedeutung zu, da gemeinnützige Einrichtungen meist im sogenannten ideellen oder, wie es der EuGH zu bezeichnen pflegt, nichtwirtschaftlichen Bereich tätig sind.² Die Steuerpflichtigeneigenschaft setzt aber neben der Selbstständigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit voraus.³

Der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ wird in der MwStSyst-RL legaldefiniert. Nach dieser Definition gelten als eine solche Tätigkeit „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleich gestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“⁴

Die Definition der wirtschaftlichen Tätigkeit in der MwStSyst-RL ist sehr stark an Berufsbildern orientiert⁵ und wird durch die Nutzung von körperlichen oder unkörperlichen Gegenständen ergänzt. Die historische Entwicklung der Norm zeigt, dass zunächst die Beschreibung verschiedener Berufsgruppen den Kern der wirtschaftlichen Tätigkeit bildete und die Nutzung von körperlichen oder unkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nur einen zusätzlichen Weg zur Begründung der wirtschaftlichen Tätigkeit begründen soll,⁶ da durch die schlichte Nutzung von Gegenständen die Begründung der wirtschaftlichen Tätigkeit nach einem der Berufsbilder nicht möglich ist.

Wenngleich diese Berufsbilder eine Nachhaltigkeit in Bezug auf die Tätigkeit und das Einnahmenerzielen implizit voraussetzen,⁷ interpretiert der EuGH die Voraussetzung der „nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 S. 2 MwStSyst-RL sehr weit und setzt eine „Nachhaltigkeit der Tätigkeit“ und einer daraus folgenden Einnahmenerzielung für die Begründung einer jeden wirtschaftlichen Tätigkeit voraus.⁸ Die Nachhaltigkeit der Tätigkeit setzt aber nicht das ständige Wiederkehren von Leistung gegen Entgelt voraus; vielmehr ist auch das einmalige Leisten, das eine nachhaltige

Einnahmenerzielung sichert, ausreichend.⁹

Das Mehrwertsteuerrecht verlangt, dass die Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist. Das Ergebnis dieser Tätigkeit,¹⁰ oder etwas präziser formuliert, „die Absicht, Gewinn zu erzielen“,¹¹ ist für die Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ohne Bedeutung.¹² Somit dürfen für das Mehrwertsteuerrecht die bekannten Grundsätze zur Gewinnerzielungsabsicht im Ertragsteuerrecht getrost unberücksichtigt bleiben. Es kommt im Mehrwertsteuerrecht nicht darauf an, dass die Person gewinnorientiert handelt. Vielmehr muss sie nur in der Absicht handeln, im Rahmen ihrer Tätigkeit Einnahmen zu erzielen.

2. Einnahmenerzielung und Leisten gegen Entgelt

a) Die Rs. Borsele

Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSyst-RL und die Rechtsprechung des EuGH verlangen eine nachhaltige Einnahmenerzielung für die Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Bislang war aus der Rechtsprechung des EuGH zu entnehmen, dass eine Einnahmenerzielung bereits dann vorliegt, wenn eine Tätigkeit nachhaltig ist und gegen Entgelt ausgeführt wird,¹³ was auch mit der Grundsatzentscheidung des Mehrwertsteuerrechts übereinstimmt, wonach es auf ein Gewinnstreben für die Begründung der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht ankommt. Aufgrund der Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* in der Rs. *Borsele*¹⁴ stellt sich die Frage, ob im Bereich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Einnahmenerzielung ebenso bereits dann bejaht werden kann, wenn eine Leistung gegen Entgelt vorliegt, oder ob bei der Einnahmenerzielung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts ein anderer Maßstab zu gelten hat.

In der Rs. *Borsele*¹⁵ wurde dem EuGH im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens die Frage vorgelegt, ob eine Gemeinde als Steuerpflichtige zu qualifizieren sei, wenn sie den Schülertransport organisiert und sich hierfür der Leistungen eines Transportunternehmens

bedient. Als Gegenleistung für den Schülertransport entrichten zirka ein Drittel der Eltern der Schüler Beiträge, die insgesamt 3% der Kosten der Gemeinde deckten. Der Rest wurde durch öffentliche Mittel finanziert.

Nach Auffassung der Generalanwältin ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH eindeutig, dass eine Leistung auch dann *gegen* Entgelt im Sinne des Art. 2 MwStSyst-RL erbracht werden kann, wenn die Gegenleistung – das Entgelt – nicht den Wert der Leistung widerspiegelt. Denn die Gegenleistung ist als ein subjektiver Wert zu verstehen, der nicht nach objektiven Maßstäben geschätzt werden kann.¹⁶ Somit kann eine Gegenleistung selbst dann vorliegen, wenn sie nicht die Selbstkosten deckt.¹⁷ Überträgt man dies auf die Gemeinde Borsele, so ist es nach Auffassung der Generalanwältin möglich anzunehmen, dass diese ihre Leistungen gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 MwStSyst-RL erbringt.¹⁸ Hiervon getrennt ist aber die Frage zu klären, ob die Gemeinde auch die Voraussetzungen für die wirtschaftliche Tätigkeit erfüllt. Denn von einer notwendigen Einnahmenerzielung kann nicht schon dann ausgegangen werden, wenn ein Leisten gegen Entgelt vorliegt.¹⁹ Für ein nachhaltiges Erzielen von Einnahmen bedarf es stets der Überprüfung, ob die Person am Markt teilnimmt.²⁰ Das Kriterium der Marktteilnahme verlangt wiederum eine Prüfung dahingehend, ob die Tätigkeit in gleicher Weise ausgeführt wird wie gewöhnlicher Weise eine entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit.²¹

Das EuGH Urteil in der Rs. *Borsele* ist nicht vollkommen eindeutig mit Blick auf das Kriterium der Marktteilnahme und der daran anknüpfenden Vergleichsbildung mit anderen Marktteilnehmern. So verweist der Gerichtshof zunächst auf die Ausführungen der Generalanwältin *Kokott*, wonach das Leisten gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 MwStSyst-RL nicht immer mit der Einnahmenerzielung im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL gleichzusetzen ist.²² Im konkreten Fall lehnt der EuGH die Steuerbarkeit der Transportleistungen der Gemeinde aber mit der Begründung ab, dass zwischen der Leistung und der Gegenleistung kein unmittelbarer Zusammenhang besteht und die Leistung somit nicht gegen Entgelt ausgeführt wurde.²³ Denn die Gemeinde Borsele hat die Transportdienstleistungen nicht erbracht, um hierfür die Beiträge der Eltern zu erhalten. Dies zeigt sich darin, dass die Gegenleistung nicht vom

tatsächlichen Umfang der Leistung abhängig war. Aus der Verordnung, die den Schülertransport regelt, ergibt sich eine Staffelung des Tarifs nach Entfernungskilometer und Sozialkriterien.²⁴ Hierdurch ist die tatsächliche Leistung für die Bestimmung der Gegenleistung nicht ausschlaggebend, sodass die Gegenleistung nicht geeignet ist, den (subjektiven) Wert der Leistung widerzuspiegeln. Gerade dies verhindert die Begründung eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung.

Hieran anschließend führt der Gerichtshof aus, dass die Dienstleistung durch die Gemeinde unter Bedingungen erbracht wird, die „sich von denen unterscheiden, unter denen die Tätigkeit der Personenbeförderung üblicherweise vorgenommen wird, da die Gemeinde Borsele, wie die Generalanwältin in Nr. 64 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, keine Leistungen auf dem allgemeinen Markt für Beförderungsleistungen erbringt, sondern vielmehr selbst als Endverbraucher von Beförderungsleistungen in Erscheinung tritt, die sie bei Transportunternehmen, mit denen sie Vertragsbeziehungen hat, erwirbt und die sie den Eltern von Schülern im Rahmen der Daseinsvorsorge zur Verfügung stellt“²⁵. Das lässt nicht den eindeutigen Schluss zu, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nur dann vorliegt, wenn die Tätigkeit mit der eines Händlers, Erzeugers oder Dienstleisters vergleichbar ist. Vielmehr können die Ausführungen und der isolierte Verweis auf die Schlussanträge auch so verstanden werden, dass sich das nicht marktübliche Verhalten der Gemeinde schon durch den mangelnden unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung zeigt und die Gemeinde mangels steuerbarer Ausgangsleistung notgedrungen die Position vergleichbar mit einem Verbraucher einnimmt.²⁶

b) Bedeutung der Rs. Borsele für den Non-Profit Sektor

Sofern aus der Rs. *Borsele* tatsächlich die allgemein gültige Aussage abgeleitet werden kann, dass nur jene Person wirtschaftlich tätig ist, die am Markt teilnimmt, und eine solche Marktteilnahme nur dadurch begründet werden kann, dass die Person Leistungen wie ein anderer Marktteilnehmer erbringt, kommt diesem Urteil erhebliche Bedeutung für

den Non-Profit Sektor zu. Non-Profit Organisationen zeichnen sich dadurch aus, dass Leistungen unter ihrem tatsächlichen Wert erbracht werden. Kosten, die nicht durch die Gegenleistung gedeckt sind, werden meist durch staatliche Mittel oder Spenden finanziert. Verlangt nunmehr das Mehrwertsteuerrecht, dass solche Organisationen unter denselben Umständen leisten wie ein anderer Marktteilnehmer, der die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, so müssen sich Non-Profit Organisationen zukünftig an den Umständen der Leistungserbringung anderer Marktteilnehmer messen lassen. Im Bereich von Werbeleistungen durch eine Non-Profit Organisation müsste sie sich mit „üblichen“ Marktteilnehmern wie Werbeagenturen messen, um im Rahmen der Werbetätigkeit wirtschaftlich zu handeln. Bietet beispielsweise eine Wohlfahrtseinrichtung Werbeflächen auf ihrem Fahrzeug an, das sie ansonsten für ihre satzungsmäßige Zweckverfolgung nutzt (beispielsweise Behindertentransporte), so wäre diese Wohlfahrtseinrichtung nur dann Steuerpflichtige in Bezug auf diese Tätigkeit, wenn sie die Werbeleistungen in einer Weise anbietet und erbringt, wie es normalerweise ein anderer Marktteilnehmer macht. Ob hiervon aber tatsächlich auszugehen ist, bleibt im Folgenden zu prüfen.

c) Das Kriterium der Marktteilnahme in der EuGH Rechtsprechung

Das Kriterium der Marktteilnahme ist nicht neu. Auch zuvor hat der EuGH dieses Kriterium herangezogen, um mehrwertsteuerrelevantes Verhalten von Tätigkeiten zu unterscheiden, die nicht dem Mehrwertsteuerrecht unterliegen. Nimmt man die gesamte EuGH Rechtsprechung in den Blick, so lassen sich zwei wesentliche Kategorien von Sachverhaltskonstellationen herausarbeiten, in denen der Gerichtshof einen solchen Vergleich vornimmt:

aa) Nutzung von Gegenständen, die überwiegend privat genutzt werden

Wird ein Wirtschaftsgut grundsätzlich für private Zwecke verwendet, werden aber ausnahmsweise mit diesem auch Tätigkeiten ausgeübt, die zu einer Einnahmenerzielung führen, so stellt der EuGH regelmäßig einen Vergleich mit anderen Marktteilnehmern an, um festzustellen, ob die Nutzung dieses Wirtschaftsguts tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet. Dem Vergleich liegen auf der einen Seite die tatsächlichen Umstände der Nutzung und auf der anderen Seite die Umstände einer üblichen wirtschaftlichen Nutzung zu Grunde. Erstmals wandte der EuGH diesen Vergleich in der Rs. *Enkler*²⁷ an. Frau *Enkler* behauptete, wirtschaftlich tätig zu sein, da sie ihren Wohnwagen immer wieder an ihren Ehemann gegen Entgelt vermietete. Ansonsten wurde der Wohnwagen ausschließlich für private Zwecke verwendet.

Der Gerichtshof betonte, dass der Wohnwagen sowohl für private als auch wirtschaftliche Zwecke genutzt werden kann. In einem solchen Fall sind „alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.“²⁸ Hier gilt es insbesondere die „Umstände, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und [die] Umstände (..), unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird“²⁹, miteinander zu vergleichen. Die Beurteilung, ob die Vermietung des Wohnwagens letztlich eine wirtschaftliche Tätigkeit begründete, oblag im konkreten Fall dem nationalen Gericht.

In gleicher Weise ging der Gerichtshof bei der Beurteilung vor, ob das Betreiben einer Photovoltaikanlage als wirtschaftlich zu werten ist. Denn bei einer solchen Anlage wird der erzeugte Strom sowohl für private Zwecke des Betreibers verwendet als auch zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, da der erzeugte Strom in das Stromnetz gegen Entgelt eingespeist wird.³⁰ Im Ergebnis war der Gerichtshof sehr viel präziser, da er die Nutzung der Photovoltaikanlage in diesem Fall als eine wirtschaftliche Tätigkeit qualifizierte.

bb) Nutzung von Gegenständen oder reine Ausübung der Eigentumsposition

Für die Unterscheidung, ob eine Person wirtschaftlich tätig ist oder schlicht ihre Eigentumsposition wahrnimmt, wendet der EuGH ebenso den Vergleich mit anderen Marktteilnehmern an. Diese Unterscheidung wird insbesondere beim Verkauf von Wirtschaftsgütern relevant. So war es beispielsweise fraglich, ob eine natürliche Person, deren Grundbesitz umgewidmet wurde, durch die Parzellierung der Grundstücke und deren Verkauf wirtschaftlich tätig war.³¹ Nach Auffassung des Gerichtshofs kann eine wirtschaftliche Tätigkeit durch den Verkauf der Grundstücke nur dann begründet werden, wenn die Tätigkeit des Verkäufers die reine Eigentumswahrnehmung überschreitet. Dies ist dann der Fall, „wenn der Betreffende aktive Schritte zum Vertrieb von Grund und Boden unternimmt, indem er sich ähnlichen Mitteln bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie“³².

Diesen drei Urteilen ist gemein, dass der Vergleich zwischen den tatsächlichen Umständen des Verkaufs und den üblichen am Markt vorherrschenden Verkaufsmodalitäten dazu dient, festzustellen, ob die Tätigkeit ein „Nutzen“ eines Wirtschaftsguts im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 2. Satz MwStSyst-RL darstellt.³³ Die reine Eigentumswahrnehmung führt nicht zur Nutzung eines Wirtschaftsguts und zur notwendigen Mehrwertgenerierung. Im Fall der reinen Eigentumswahrnehmung liegt nur ein schlichter Tausch von Eigentumspositionen vor, sodass das erzielte Entgelt lediglich aus einem etwaigen Gewinn durch den Verkauf der Wirtschaftsgüter besteht.³⁴

Werden Wirtschaftsgüter verkauft, die zunächst einer wirtschaftlichen Tätigkeit gedient haben, löst das mehrwertsteuerrechtliche Hilfsgeschäft meist die Frage, ob ihr Verkauf Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit ist.³⁵

cc) Das Fehlen eines Marktes bei Formen der nicht-wirtschaftlichen Tätigkeit

Von diesen zwei Sachverhaltskonstellationen abgesehen wird das Kriterium der Marktteilnahme bzw. des Nichtteilnehmens am Markt vom EuGH verwendet, um das mehrwertsteuerrechtliche Ergebnis – die

Nichtsteuerbarkeit einer Tätigkeit – zu stärken. So nimmt nach der Rechtsprechung des EuGH eine politische Partei im Rahmen ihrer nach außen gerichteten Tätigkeit zur Verwirklichung ihrer politischen Ziele sowie zur Verbreitung ihrer Anschauung als politische Partei nicht an einem Markt teil. Diese Tätigkeiten zielen nicht darauf ab, einer bestimmten Person einen Vorteil zu verschaffen und somit an sie eine Leistung zu erbringen. Vielmehr soll durch Parteibildung und der nach außen gerichteten Verbreitung ihrer Werte und Ziele Demokratie gelebt werden, sodass die Allgemeinheit und nicht der Einzelne bevorteilt wird. Für solche Tätigkeiten gibt es keinen Markt. Die explizite Betonung des EuGH, wonach die SPÖ „nicht an einem Markt teil[nimmt]“³⁶, stärkt die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung, dass die Tätigkeit nicht steuerbar ist. Wenn es für eine bestimmte Tätigkeit keinen Markt gibt, kann die Nichtsteuerbarkeit auch nicht wettbewerbsverzerrend wirken.

In ähnlicher Weise sind die EuGH Urteile in den Rs. *3G* und *T-Mobile Austria* zu lesen: Eine Behörde, die Konzessionen für das Funknetz an verschiedene Unternehmen vergibt, kommt ihrer Kontroll- und Regelungstätigkeit nach.³⁷ Diese Tätigkeit soll zur effizienten Nutzung des Frequenzspektrums, zur Verhinderung von Störungen zwischen verschiedenen Telekommunikationssystemen sowie zur effizienten Verwaltung von Funknetzen beitragen.³⁸ Hierbei erbringt die Behörde keine Leistungen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts und nimmt auch nicht an einem Markt teil. Ihre Tätigkeit zielt vielmehr darauf ab, einen Markt zu schaffen.³⁹ Auch in diesen Fällen dient die eindeutige Betonung des Fehlens eines Marktes dem Zweck, dem Bestehen etwaiger Wettbewerbsverzerrungen eine Absage zu erteilen.

Die EuGH Rechtsprechung zeigt, dass bestimmte Tätigkeiten nicht dazu führen, einen individualisierbaren Leistungsempfänger zu bevorteilen, sondern vielmehr der Allgemeinheit einen Vorteil zu verschaffen. So dient ein stabiler Agrarsektor,⁴⁰ eine effiziente und störungsfreie Nutzung des Frequenzspektrums⁴¹ sowie die Bildung politischer Parteien⁴² der Allgemeinheit und stellt kein Leisten auf einem Markt dar, denn es gibt keinen Markt für diese Tätigkeiten.

d) Das Kriterium der Marktteilnahme im Non-Profit Sektor

Die Rechtsprechung des EuGH zeigt, dass ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen eine bestimmte Tätigkeit durchgeführt wird, und der Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleisters nur in sehr eingeschränkten Fällen zulässig ist. Der Vergleich als Abgrenzungskriterium zwischen einer wirtschaftlichen Tätigkeit und der reinen Eigentumswahrnehmung wird auch für den Non-Profit Sektor relevant sein, sofern die zu verkaufenden Wirtschaftsgüter nicht schon wirtschaftlichen Zwecken dienen.

Schwieriger gestaltet sich die Frage, ob ein Vergleich mit den üblichen Marktbedingungen im Sinne der Rs. *Enkler* und *Fuchs*⁴³ aufgrund der Rs. *Borsele* nun auch im Non-Profit Sektor vorzunehmen ist. Versteht man Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSyst-RL dergestalt, dass die Nutzung von Wirtschaftsgütern zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen eine Erweiterung des Grundtatbestands der wirtschaftlichen Tätigkeit ist, so scheint es durchaus zulässig, die Nutzung privater Wirtschaftsgüter einer besonderen „Prüfung“ zu unterziehen. Hierdurch wird festgestellt, ob das Wirtschaftsgut auch hinreichend für die Erzielung von Einnahmen verwendet wird, um von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen.

Wird das Wirtschaftsgut aber für nicht-wirtschaftliche Zwecke genutzt und teilweise für die nachhaltige Erzielung von Einnahmen, erscheint ein Vergleich mit den üblichen Marktbedingungen verfehlt. Denn im Falle einer nichtwirtschaftlichen Verwendung wird das Wirtschaftsgut bereits für die Mehrwertgenerierung genutzt, wenngleich dieser Mehrwert nicht besteuert wird. Der geschaffene Mehrwert unterliegt nur deswegen nicht der Mehrwertbesteuerung, weil er nicht in Form einer Leistung an einen individualisierbaren Leistungsempfänger übertragen wird. Wird das Wirtschaftsgut hingegen zunächst ausschließlich für Konsumzwecke verwendet, so dient das Wirtschaftsgut jedenfalls nicht der Generierung eines Mehrwerts. Werden Güter, die ansonsten nur für Konsumzwecke verwendet werden, einer anderen Person zur Verfügung gestellt, kann das erhaltene Entgelt eine reine Kompensationszahlung für die entgangene Konsummöglichkeit begründen. Hierin liegt jedenfalls kein Leisten im

Sinne des Mehrwertsteuerrechts, was eine Mehrwertbesteuerung ausschließt. Ein Leisten im Sinne des Mehrwertsteuerrechts setzt voraus, dass ein geschaffener Mehrwert in der Form einer Leistung erbracht wird und dieser verschaffte Mehrwert durch das Entgelt abgegolten wird. Ob es sich letztlich um ein Leisten im Sinne des Mehrwertsteuerrecht oder eine schlichte Zurverfügungstellung der eigenen Vermögensposition handelt, wird anhand eines Vergleichs mit anderen Marktteilnehmern erkennbar. Die konkrete Vergleichbarkeit mit anderen Marktteilnehmern ist aber bei Wirtschaftsgütern, die ansonsten nicht-wirtschaftlich genutzt werden, nicht notwendig. Diese Wirtschaftsgüter werden stets für die Mehrwertgenerierung und nie für Konsumzwecke eingesetzt. Werden diese Wirtschaftsgüter nun eingesetzt, um eine Leistung an einen individualisierbaren Leistungsempfänger zu erbringen, ist für die Beantwortung der Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, allein auf das objektive Vorliegen einer nachhaltigen Einnahmenerzielung abzustellen. Ob diese Einnahmen ausreichen, um Gewinne zu erzielen, oder mit der Einnahmenerzielung anderer Marktteilnehmern vergleichbar sind, ist unbedeutend.⁴⁴

Will man aus der Rs. *Borsele* aber tatsächlich eine allgemeine Marktteilnahmehürde ableiten, so stellt dies nicht nur eine schlichte Erweiterung der Grundsätze der Rs. *Enkler* und *Fuchs* dar, sondern müsste über diese hinausgehend eine Hürde für jede Form der wirtschaftlichen Tätigkeit begründen. Eine solche Hürde wäre konträr zur gesamten Rechtsprechung zum unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Denn ein ständiges Leisten unterhalb der Selbstkosten oder des Marktwerts kann marktunüblich sein, was eine wirtschaftliche Tätigkeit folglich immer ausschließen würde. Der Grund, warum unterhalb der Selbstkosten oder des Marktwerts geleistet wird, kann unterschiedlich sein, häufig wird aber eine staatliche Förderung oder eine Finanzierung durch Spenden dahinterstehen. Begreift man die Möglichkeit staatlicher Institutionen, defizitär zu wirtschaften als wettbewerbsverzerrend, so mag es sinnvoll sein, eine besondere Bemessungsgrundlage für diese Fälle vorzusehen. Nicht dienlich erscheint aber die Implementierung einer Marktteilnahmehürde, um das Kriterium der schlichten Einnahmenerzielung für die wirtschaftliche Tätigkeit im Lichte einer Gewinnerzielungsabsicht auszulegen und so unerwünschte Personen von

der Marktteilnahme auszunehmen.

Dass die Marktteilnahmehürde keinen Siegeszug feiert, zeigt auch der Blick auf die nachfolgende Rechtsprechung des EuGH. Der Vergleich mit anderen Marktteilnehmern kommt danach nicht zur Anwendung, selbst wenn die Tätigkeit durch staatliche Mittel oder Mittel der EU gefördert wird.⁴⁵ Eine Auflösung der Spannungen zwischen den Urteilen durch eine starre Fokussierung auf die Vorlagefrage hilft nur kurzfristig. So ist es zwar richtig, dass in den Folgeurteilen nicht explizit nach der wirtschaftlichen Tätigkeit der Person gefragt wurde, sondern ausschließlich die Frage nach dem Recht auf Vorsteuerabzug aufgeworfen ist.⁴⁶ Dennoch darf nicht vergessen werden, dass die Steuerpflichtigeneigenschaft für die Frage des tatsächlichen⁴⁷ Vorsteuerabzugs aus zwei Gründen notwendig ist: So muss die Person die Leistungen zunächst als Steuerpflichtige beziehen und sodann für ihre mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen verwenden. Dies setzt jedenfalls voraus, dass sie Leistungen gegen Entgelt als Steuerpflichtige erbringt. Für die Frage, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, muss daher notgedrungen die Steuerpflichtigeneigenschaft – quasi als Vorfrage – beantwortet werden. Richtig ist in diesem Zusammenhang, dass die Vorlagefrage immer im Blick zu behalten ist und dem EuGH nicht zu viel abverlangt werden kann. Genauso darf man aber die Systematik des Mehrwertsteuerrechts nicht vollkommen außenvorlassen und dem EuGH eine komplett isolierte Rechtsprechungslinie unterstellen.

Für den Non-Profit Sektor, der durch das Leisten unterhalb des tatsächlichen Werts oder sogar unter den Selbstkosten gekennzeichnet ist, gilt daher: Die Urteilsbegründung in der Rs. *Borsele* ist nicht zwingend dahin zu verstehen, dass nunmehr eine allgemeine Marktteilnahmehürde der wirtschaftlichen Tätigkeit besteht. Diese Rs. kann auch so verstanden werden, dass es eines solchen Kriteriums nicht bedarf, was sodann auch mit der nachfolgenden Rechtsprechung in Einklang steht. Der Verweis auf das Fehlen der Marktteilnahme in der Rs. *Borsele* ist lediglich Ausfluss des Fehlens eines unmittelbaren Zusammenhangs und beschreibt nur die Art und Weise, wie die Gemeinde tätig wird. Das bedeutet, dass es darauf ankommt, ob eine Non-Profit Organisation nachhaltig durch ihre Tätigkeit Einnahmen erzielt. Das Kriterium der Marktüblichkeit der Einnahmehöhe muss bei der Feststellung des wirtschaftlichen Handelns nicht

berücksichtigt werden.

Für das eingangs aufgeworfene Beispiel bedeutet dies das Folgende: Eine Wohlfahrtseinrichtung muss sich für die Frage, ob sie durch ihre Werbeleistung wirtschaftlich tätig ist, nicht mit einem anderen Marktteilnehmer vergleichen, wenn sie ein Fahrzeug für nicht-wirtschaftliche Zwecke verwendet (beispielsweise Behindertentransporte) und gleichzeitig auf dieses Fahrzeug Werbeaufschriften von Unternehmen anbringen lässt und hierfür ein Entgelt erhält. Das Fahrzeug dient insgesamt der Mehrwertgenerierung dieser Wohlfahrtseinrichtung und wird auch teilweise für die Erzielung von Einnahmen genutzt. Dieses immer wiederkehrende Erzielen von Einnahmen reicht aus, um eine wirtschaftliche Tätigkeit zu begründen. Ob die Tätigkeit aber in einer Weise vorgenommen wird, wie es normalerweise bei anderen Marktteilnehmern der Fall ist, ist unerheblich.

III. Die Leistung gegen Entgelt

Um das mehrwertsteuerbare Sponsoring von der reinen Spende abgrenzen zu können, bedarf es einer genaueren Untersuchung der Voraussetzungen, die an das Leisten gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 MwStSyst-RL geknüpft sind. Hier müssen nicht nur die Elemente „Leistung“ und „Entgelt“ genauer in den Blick genommen werden. Auch die sich aus der Rechtsprechung ergebenden Kriterien, die die Leistung und die Gegenleistung zusammenführen, wie das Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen sie ausgetauscht werden, und der unmittelbare Zusammenhang, der zwischen ihnen bestehen muss, bedürfen einer genauen Betrachtung.

1. Das Rechtsverhältnis im Sinne des Mehrwertsteuerrechts

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Leistung gegen Entgelt in einem ersten Schritt ein Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger voraus, „in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden“⁴⁸. Die Aufgabe des Rechtsverhältnisses liegt darin, die Leistung und die Gegenleistung festzusetzen und somit die Erwartungshaltung des Leistenden und des Leistungsempfängers in Hinblick auf die Leistung und die Gegenleistung zu bestimmen. Zudem ist

im Rechtsverhältnis auch festzulegen, wer Leistungsempfänger ist, sodass ein zufälliges Leisten ausgeschlossen ist. Kann ein Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger nicht ausgemacht werden, liegt jedenfalls kein steuerbarer Leistungsaustausch vor, denn in einem solchen Fall ist der Austausch von Leistung und Gegenleistung von reinen Zufälligkeiten bestimmt.

Das Rechtsverhältnis im Sinne der EuGH Rechtsprechung ist sehr weit zu verstehen und setzt keinen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch voraus.⁴⁹ So genügt eine bloße Ehreuschuld⁵⁰ oder eine ständige Praxis für die Begründung eines mehrwertsteuerlichen Rechtsverhältnisses. Auch die Rechts- oder Sittenwidrigkeit einer Vereinbarung verhindert das Entstehen des Rechtsverhältnisses nicht.

2. Die Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts

Eine Leistung liegt vor, wenn einem individualisierbaren Leistungsempfänger ein verbrauchsfähiger Vorteil zuteilwird. Dieser Vorteil kann einerseits dem Konsum und andererseits der Verwendung für die eigene Mehrwertgenerierung zugeführt werden. Von einer Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist daher dann nicht auszugehen, wenn durch das Tun ausschließlich die Allgemeinheit gefördert wird.⁵¹

Mit Blick auf die Frage, wann von einem mehrwertsteuerbaren Sponsoring oder einer reinen Spende auszugehen ist, wird im Folgenden ausschließlich das *Leistungspotenzial* einer Werbetätigkeit beurteilt.

a) Aktive Werbeleistung

Im Rahmen der werbewirksamen Tätigkeiten einer Personenvereinigung fällt die Qualifikation eines Tuns als Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts auf den ersten Blick nicht immer gleichermaßen leicht. So ist es zwar nicht schwer, das Aufdrucken von Firmenlogos auf Spielertrikots sowie auf Banden und andere Werbeflächen als Leistung einzustufen.⁵² Gefühlsmäßig schwieriger gestaltet sich die Einordnung der reinen Danksagung als Leistung. Diese kann naturgemäß unterschiedlich

intensiv und damit werbewirksam ausgestaltet sein.

Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung liegt eine *Werbeleistung* durch eine Personenvereinigung nur dann vor, wenn der Name, das Emblem oder das Logo des potenziellen Leistungsempfängers auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen sowie Ausstellungskatalogen oder der Homepage besonders hervorgehoben werden. Wird auf eine solche besondere Betonung verzichtet, liegt eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts nicht vor.⁵³ Ob es für das Leisten im Mehrwertsteuerrecht tatsächlich auf eine Differenzierung hinsichtlich der Betonung des Namens, des Emblems oder des Logos des Sponsors ankommen kann, bleibt zu prüfen.

Das für die Begründung eines Leistungsaustausches erforderliche Rechtsverhältnis, durch das die Erwartungshaltung der Parteien abgesteckt wird, kann auch durch eine gelebte Praxis begründet werden. Ist es beispielsweise seit Jahren üblich, dass ein gemeinnütziger Verein seinen Spendern auf der Homepage dankt, so wird dieses nach außen wirksame Danken Teil des Rechtsverhältnisses, unabhängig davon, ob eine der Spende zugrundeliegende zivilrechtliche Vereinbarung ein solches Danken zum Gegenstand hat.⁵⁴

Der Leistungsbegriff des Mehrwertsteuerrechts kennt keine *de-minimis* Schwelle. Jede auch noch so marginale Bevorteilung einer Person begründet eine Leistung an sie,⁵⁵ sofern diese Bevorteilung im Rahmen eines Rechtsverhältnisses vereinbart ist. Für die Frage, wann eine mehrwertsteuerrelevante Werbeleistung vorliegt, ergibt sich daraus, dass *jedes* außenwirksame Danken und der damit verbundene Hinweis auf den Mittelgeber als Leistung an ihn zu qualifizieren ist.⁵⁶ Die Voraussetzung des Rechtsverhältnisses verhindert aber, dass ein unerwünschtes nach außen wirksames Werben durch die Personenvereinigung als Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts qualifiziert wird.

b) Passive Werbeleistung – Duldungsleistung

Neben dem Werben für den Mittelgeber durch die Personenvereinigung

kann diese eine Leistung an ihn erbringen, indem sie ihm die nach außen wirksame Verwendung ihres Namens oder Logos einräumt. Mit anderen Worten: ihre Verwendung duldet.⁵⁷ Der Vorteil, der in der Duldungsleistung zu sehen ist, ist die Assoziierung der Person mit der Personenvereinigung. Die Unterstützung gemeinnütziger oder mildtätiger Vereine wird oft dazu verwendet, um das Image von Unternehmen aufzupolieren. Auch die deutsche Finanzverwaltung sieht in dieser Duldung eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts.⁵⁸ Überlegt werden darf an dieser Stelle, ob zeitgleich auch der duldenden Personenvereinigung ein Vorteil verschafft wird, da für sie geworben wird. Denn durch die Verwendung des Logos oder des Namens der Personenvereinigung wird auf sie automatisch aufmerksam gemacht, was eine Vorteilszuwendung und somit eine Leistung begründen kann.

3. Das Entgelt im Sinne des Mehrwertsteuerrechts: Die mit der Leistung in unmittelbarem Zusammenhang stehende Gegenleistung

Als Gegenleistung seitens des Leistungsempfängers kommt sowohl eine Geldzahlung als auch die Hingabe einer eigenständigen Leistung in Betracht. Eine Gegenleistung für eine durch die Personenvereinigung erbrachte Werbeleistung kann nur vorliegen, wenn eine solche im Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger vereinbart ist. Dies setzt keine zivilrechtlich durchsetzbare Verpflichtung voraus, wohl aber konkrete Umstände, die die Erwartungshaltung der am Leistungsaustausch Beteiligten bestimmen, wie beispielsweise eine gelebte Praxis.⁵⁹ Daher ist jede freie Geste, die nicht vereinbart und auch nicht aufgrund konkreter Umstände erwartet werden konnte, keine Gegenleistung für die Leistung.

Voraussetzung ist zudem, dass diese potentielle Gegenleistung mit der Leistung in einem unmittelbaren Zusammenhang steht. Während die potentielle Gegenleistung noch in objektiver Betrachtung dem Rechtsverhältnis entnommen werden kann, scheidet das Anknüpfen an objektive Umstände bei der Ermittlung des unmittelbaren Zusammenhangs aus. Im Gegensatz zum Rechtsverhältnis bildet der unmittelbare Zusammenhang die Leistung und die Gegenleistung nicht nur abstrakt ab, sondern hat die subjektive Seite der am Leistungsaustausch Beteiligten im

Blick. Es kommt bei der Bestimmung des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung darauf an, dass der Leistende seine Leistung in Wertschätzung der Gegenleistung erbringt, und umgekehrt, dass derjenige, der die Gegenleistung erbringt, gerade dies in Wertschätzung der Leistung tut.⁶⁰ Bei der Feststellung, ob zwischen einer Leistung und einer Entgeltzahlung tatsächlich ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, kommt es vielfach auf die Gewichtung von Indizien an. Dies gilt auch bei der Frage, ob eine als Spende bezeichnete Leistung die Gegenleistung für die Werbeleistung bildet.

Die leistende Personenvereinigung wird ihre Werbeleistung nur dann nicht in Wertschätzung der Gegenleistung erbringen, wenn sie ihre Mittelgeber alleinig aus Gründen der Transparenz beispielsweise auf der Homepage offenlegt. In diesem Fall verfolgt die Personenvereinigung mit der außenwirksamen Nennung bestimmter Personen oder Vereinigungen nicht den Zweck, für diese zu werben. Hiervon abgesehen wird die Personenvereinigung aber immer in Wertschätzung der erhaltenen Leistung tätig werden.

Grundsätzlich sehr viel schwieriger gestaltet sich die Frage, ob der Leistungsempfänger seine Gegenleistung in Wertschätzung der Leistung erbringt. Die wenigsten Schwierigkeiten mag man noch im Bereich des eindeutigen Sponsorings haben, wie beispielsweise bei der Trikotwerbung oder Werbung auf anderen Werbeflächen. Denn hier kommt es dem jeweils anderen eindeutig auf die andere Leistung an.⁶¹ Der Werbeeffect, den der Sponsor durch das Aufdrucken seines Logos oder seines Firmennamens erfährt, ist unbestreitbar und hierfür ist der Sponsor auch bereit, erhebliche Summen zu zahlen. Im Rahmen von Danksagungen wird der Leistungsempfänger eine solche durch den Spendenempfänger mitunter einfach hinnehmen, ohne dass es ihm gerade auf dieses außenwirksame Aufmerksammachen auf seine Person ankommt. Für den unmittelbaren Zusammenhang reicht es aber nicht aus, dass man die Leistung schlicht akzeptiert, vielmehr muss um der Leistung willen geleistet werden. Daher muss der Hauptgrund für das eigene Leisten die dadurch zu erhaltende Leistung sein.

Indizien, die für einen unmittelbaren Zusammenhang sprechen, sind auch auf Seiten des Leistungsempfängers auszumachen und entsprechend zu

gewichten, so beispielsweise die Möglichkeit, anonym zu spenden, sowie die Art und Weise, wie die Personenvereinigung nach außen hin dankt. Mit Blick auf die Ausgestaltung der Danksagung wird man fragen müssen, ob es dem Spender tatsächlich auf diese Form der namentlichen Nennung ankommen kann. Hier könnte es einen wesentlichen Unterschied machen, ob der Spender einer von 1000 oder nur einer von dreien ist, dem gedankt wird. Zudem könnte es auch einen Unterschied machen, ob das Logo des Spenders bei der Danksagung verwendet wird oder der Name. Das Logo sticht dem Leser ins Auge, wodurch ein Leisten in Wertschätzung der Werbeleistung seitens des Spenders leichter anzunehmen ist.

Insofern erlangen die Überlegungen, die den Ausführungen des UStAE zugrunde liegen, wieder Bedeutung. Doch kann die Differenzierung hinsichtlich der Intensität und der Art des Dankens bzw. des Aufmerksammachens keine Auswirkung auf das Vorliegen einer Leistung haben, wie es der Erlass vorsieht.⁶² Sie können aber Indizien für das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs bilden. Weitere Indizwirkung kommt der Möglichkeit des Spenders zu, entscheiden zu können, ob und in welcher Form ihm gedankt wird. Keinen Einfluss auf die Beurteilung kann aber der Umstand nehmen, dass der Spender nicht versucht hat, zu vermeiden, dass ihm in außenwirksamer Weise gedankt wird. Zudem wird man die ertragsteuerliche Geltendmachung als Betriebsausgabe als ein Indiz für den unmittelbaren Zusammenhang werten können, denn hierdurch wird gerade dargetan, dass es dem Unternehmer auf den Werbeeffect ankam.⁶³

IV. Erstes Fazit

Als Fazit für die Abgrenzung zwischen dem mehrwertsteuerbaren Sponsoring und der reinen (nicht steuerbaren) Spende können die folgenden Punkte festgehalten werden:

- Eine gemeinnützig tätige Person handelt wirtschaftlich, wenn sie nachhaltig Werbeleistungen gegen Entgelt erbringt. Ob sie ihre Leistungen wie ein anderer Marktteilnehmer erbringt, ist unbedeutend. Denn ein Vergleich mit anderen Marktteilnehmern findet nach der EuGH Rechtsprechung nur in eingeschränkten Sachverhaltskonstellationen statt. Die bisherige EuGH

Rechtsprechung, der zufolge ein Vergleich anzustellen ist, wenn ein Wirtschaftsgut für die Erzielung von Einnahmen verwendet wird und sonst ausschließlich privaten Zwecken dient, wird auch durch die Rs. *Borsele* nicht auf den Non-Profit Sektor erweitert. Zudem implementiert die Rs. *Borsele* keine allgemeine Marktteilnahmehürde für jede Form des wirtschaftlichen Handelns in das Mehrwertsteuersystem.

- Jede Werbeleistung einer Personenvereinigung, die dazu führt, dass auf den Mittelgeber aufmerksam gemacht wird, ist eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts, sofern diese Bevorteilung im Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger vereinbart wurde. Auch der Einwand, wonach der Vorteil durch das Werben nur marginal sei, ist für Zwecke des Mehrwertsteuerrechts unbedeutend. Eine *de-minimis* Schwelle kennt der mehrwertsteuerliche Leistungsbegriff nicht.
- Als Entgelt kommt jede Geldzahlung, aber auch das Erbringen einer eigenständigen Leistung in Betracht. Die Werbeleistung bildet mit dieser Gegenleistung aber nur dann einen steuerbaren Leistungsaustausch, wenn zwischen ihnen ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Und gerade hier entstehen die Probleme: Der unmittelbare Zusammenhang ist nach der Rechtsprechung des EuGH die subjektive Komponente des Leistungsaustausches. Für seine Begründung kommt es rein auf die Wertschätzung des Leistenden und des Leistungsempfängers an. Bei der Abgrenzung zwischen dem steuerbaren Sponsoring und der nicht steuerbaren Spende bedarf es an dieser Stelle einer Gewichtung von Indizien.

V. Die Spende als Entgelt von dritter Seite

Im ersten Teil dieses Beitrags wurde untersucht, wann eine Spende mit einer Werbeleistung in einem so engen Zusammenhang steht, dass es sich um ein mehrwertsteuerrelevantes Sponsoring handelt. Nun wird die Untersuchung insofern erweitert, als es nicht auf den Zusammenhang mit einer Werbeleistung für eigene Zwecke ankommt, sondern auf einen Zusammenhang zwischen einer Spende mit einer Leistung der Personenvereinigung. Eine solche Leistung kann die Personenvereinigung

an die eigenen Mitglieder, Gesellschafter oder an Dritte erbringen. Ähnlich wie bei der Abgrenzung zwischen dem Sponsoring und der Spende ist auch hier der Punkt zu suchen, ab dem eine Spende so eng mit einer Leistung im Zusammenhang steht, dass sie als Entgelt für diese Leistung zu qualifizieren ist.

1. BFH Rechtsprechung als Ausgangspunkt

Ausgangspunkt für die Überlegungen ist ein Urteil des BFH, worin das Gericht eine Spende als Entgelt von dritter Seite qualifizierte.⁶⁴ Dieser Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein gemeinnütziger Verein überließ seinen Mitgliedern seine Infrastruktur, wie Trainingsgeräte für die Teilnahme an Wettkämpfen, Trainingsfahrten und sonstigen Sportveranstaltungen. Der Verein erhielt neben den Mitgliedsbeiträgen auch Spenden sowie Zuschüsse von Dachverbänden und öffentlich-rechtlichen Körperschaften. Die Höhe der Mitgliedsbeiträge wurde unter Berücksichtigung der Zuwendung Dritter kalkuliert, ohne die diese Leistungen nicht kostendeckend hätten angeboten werden können. Nach Auffassung des BFH sind die übrigen Zuwendungen als Entgelt von dritter Seite zu qualifizieren, denn sie sind den Mitgliedern des Vereins zugutegekommen. Die Zuwendungen ermöglichten es dem Verein, die Leistung zu einem niedrigeren Preis als dem zu erbringen, den er ohne Zuwendungen von dritter Seite hätte verlangen müssen. Dies bedingt, dass sowohl die Mitgliedsbeiträge als auch die Spenden und Zuschüsse die Bemessungsgrundlage für die Leistung bilden. Somit gilt: Sind die Mitgliedsbeiträge für sich genommen nicht kostendeckend, müssen auch die Zuwendungen von dritter Seite das Entgelt für die Leistung bilden und sind in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Das Urteil zeigt, dass der BFH nicht auf das Kriterium der Marktteilnahme zurückgreift und die Steuerpflichtigeneigenschaft des Leistenden nicht *per se* verneint, wenn der Leistende seine Leistungen ständig für Gegenleistungen erbringt, die unter dem marktüblichen Preis liegen. Vielmehr versucht der BFH, die Gegenleistung richtig zu bestimmen. Die Gegenleistung umfasst alles das, was den Leistenden dazu bewegt, seine Leistung zu erbringen. Dies kann auch öffentliche Zuschüsse und Spenden umfassen. Denkt man auf der Grundlage des BFH-Urteils weiter, so bilden Spenden und Zuschüsse das

Entgelt für Leistungen, die eine Personenvereinigung an ihre Mitglieder, Gesellschafter oder an Dritte erbringt, wenn sie hierfür von diesen kein Entgelt (auch in Form von Mitgliedsbeiträgen) verlangt.

2. Grundsystematik des Entgelts von dritter Seite im Mehrwertsteuerrecht

Das Entgelt für eine Leistung muss nicht bzw. nicht ausschließlich vom Leistungsempfänger gewährt werden. Auch ein Dritter, dem aus der Leistung kein Vorteil erwächst, kann die Gegenleistung für eine Leistung erbringen.⁶⁵ In diesem Fall besteht dennoch ein Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger, das sowohl die Leistung als auch den Leistungsempfänger bestimmt. Daneben tritt eine Vereinbarung zwischen dem Leistenden und dem Gegenleistenden. Diese Vereinbarung nimmt auf das Rechtsverhältnis dergestalt Bezug, dass die Gegenleistung für gerade diese bestimmbare Leistung gewährt wird. Durch die Bezugnahme auf die Leistung wird die Vereinbarung in das Rechtsverhältnis eingebettet. Hierdurch lassen sich Leistung und Gegenleistung im Rahmen des Rechtsverhältnisses bestimmen.

Mit Blick auf den unmittelbaren Zusammenhang ist im Falle des Entgelts von dritter Seite kein anderer Maßstab anzulegen. Es ist gleichermaßen zu fragen, ob der Leistende seine eigene Leistung an den Leistungsempfänger erbringt, um die Gegenleistung vom Gegenleistenden, somit vom Dritten und Nichtleistungsempfänger, zu erhalten. Zudem muss der Gegenleistende die Gegenleistung der Leistung willens erbringen. Es muss dem Gegenleistenden somit darauf ankommen, dass der Leistungsempfänger, und nicht er selbst, eine Leistung erhält.

3. Mehrwertsteuerrechtliches Leisten trotz Erfüllung des Gesellschafts- oder Satzungszwecks

Um ein Entgelt von dritter Seite annehmen zu können, bedarf es in einem ersten Schritt einer Leistung, mit der das Entgelt im Zusammenhang steht. Diese Leistung kann die Personenvereinigung einerseits unmittelbar an ihre Gesellschafter und Mitglieder erbringen, andererseits aber auch an fremde Dritte. Spenden, die als Entgelt von dritter Seite anzusehen sein könnten, sind meist darauf gerichtet, der Personenvereinigung die

Verwirklichung ihres Gesellschafts- oder Satzungszwecks zu ermöglichen. Unklar ist, ob eine Personenvereinigung, die in Erfüllung ihres Gesellschafts- oder Satzungszwecks tätig wird, allein hierdurch Leistungen an ihre Gesellschafter und Mitglieder, aber auch an Dritte erbringt. Dies könnte darauf beruhen, dass die Satzungs- und Gesellschaftszwecke erfüllt werden und diese Zwecke durch die Mitglieder oder Gesellschafter zu ihren Gunsten oder zu Gunsten Dritter in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag festgelegt wurden.

a) Rechtsprechung des EuGH

Diese Frage, ob ein Leisten im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vorliegt, obwohl hierdurch der Gesellschafts- oder Satzungszweck verwirklicht wird, lässt sich auch mit Blick auf die Rechtsprechung des EuGH nicht mit Leichtigkeit beantworten.

In der Rs. *Apple and Pear* hat der EuGH entschieden, dass ein durch Ministerialverordnung gegründeter Council keine Leistungen an seine Mitglieder erbringt, wenn dieser zur Förderung und Verbesserung der Qualität der in England und Wales erzeugten Äpfel und Birnen Maßnahmen ergreift, die insbesondere im Bereich des Marketings liegen. Im konkreten Ausgangssachverhalt finanzierte sich der Council durch Pflichtbeiträge. Ein wesentlicher Teil seiner Arbeit bestand darin, Werbung für die Äpfel und Birnen in England und Wales zu schalten. Bei der Auswahl des Mediums, der konkreten Werbung und der Wahl, ob für Äpfel, Birnen oder für beide Obstsorten Werbung geschaltet wurde, war der Council frei. Einen Leistungsaustausch lehnte der EuGH ab, da es an einer Leistungserbringung des Council an seine Mitglieder mangelte. Wörtlich führte der Gerichtshof aus: „Soweit er [(der Council)] Dienstleistungen erbringt, kommen die Vorteile, die sich aus diesen Dienstleistungen ergeben, dem gesamten betroffenen Wirtschaftszweig zugute. Falls einzelne Apfel- und Birnenerzeuger Vorteile haben, leiten sie sie *mittelbar* aus den Vorteilen ab, die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig erwachsen.“⁶⁶ Somit erbrachte der Council in Erfüllung seines Zwecks keine Leistungen an seine Mitglieder, wenngleich diese mittelbar bevorteilt wurden.

In der Rs. *Kennemer Golf* gab der Gerichtshof aber zu erkennen, dass die Erfüllung des Gesellschafts- oder Satzungszwecks nicht *per se* dazu führt, dass die Gesellschaft oder der Verein keine Leistungen an seine Gesellschafter oder seine Mitglieder erbringt. Denn entsprechend der Urteilsbegründung erbringt ein Sportverein, der in Verwirklichung seines satzungsmäßigen Zwecks seinen Mitgliedern die Möglichkeit einräumt, Sportanlagen zu nutzen, eine Leistung an diese. Der Umstand, dass der Verein diese Leistungen an die Mitglieder erbringt, um seinen satzungsmäßigen Zweck zu erreichen, war für die Begründung eines Leistungsaustausches aus Sicht des EuGH unbedeutend.⁶⁷

b) Schlussfolgerung aus der EuGH Rechtsprechung

Diese beiden Urteile des EuGH zeigen, dass eine Personenvereinigung in Erfüllung ihres Gesellschafts- oder Satzungszwecks eine Leistung an ihre Gesellschafter und Mitglieder erbringen kann, dies aber nicht immer der Fall sein muss. Der BFH löst die Frage, ob eine Leistung an die Gesellschafter oder Mitglieder vorliegt, anhand des Kriteriums der „Mittelbarkeit“⁶⁸. Somit soll eine Leistung an die Mitglieder entsprechend der Rs. *Apple and Pear* dann nicht vorliegen, wenn sich die Begünstigung der einzelnen Mitglieder „ausschließlich mittelbar aus den Vorteilen ableitet, die die bloße Mitgliedschaft mit sich bringt.“⁶⁹

Das etwas schwer fassbare Kriterium der Mittelbarkeit des Vorteils lässt sich leichter verstehen, wenn es als eine Konsequenz des zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnisses verstanden wird. Denn das Rechtsverhältnis bestimmt nicht nur, was die Leistung und die Gegenleistung bildet, sondern auch, wer ausschließlicher Leistungsempfänger gerade dieser Leistung ist. Nur dem im Rechtsverhältnis explizit als Leistungsempfänger Bestimmten kann der verbrauchsfähige Vorteil zuteilwerden und es ist dieser verbrauchsfähige Vorteil, der die Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne bildet. Wäre es möglich, eine andere als die im Rechtsverhältnis bestimmte Person als Leistungsempfänger zu behandeln, so bestünde bei Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite die Möglichkeit, dem Leistungsempfänger einen

Vorteil aufzuzwingen. Ein solcher Vorteil ist aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht aber nicht verwertbar und unterläge daher systemwidrig der Besteuerung.⁷⁰ Daraus ergibt sich, dass nur an jene Personen eine Leistung erbracht werden kann, die auch im Rechtsverhältnis als Leistungsempfänger bestimmt sind. Erwächst darüber hinaus durch die Leistung weiteren Personen ein Vorteil, sind sie trotzdem nicht Leistungsempfänger und an sie wird keine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbracht.

So mögen Restaurants, Kinos und Jugendgästehäuser einer bestimmten Gemeinde durch eine erhöhte Auslastung eines Sommer-Jugend-Sportcamps bevorteilt werden, die auf eine verbesserte Werbeaktion des Sportcamps zurückgeht, doch sind sie nicht als Leistungsempfänger der Werbeleistung zu qualifizieren. Die Restaurants, Kinos und Jugendgästehäuser sind im Rechtsverhältnis, das zwischen der Werbeagentur und dem Betreiber des Sportcamps besteht, nicht als Leistungsempfänger bestimmt. Selbst wenn diese Nichtleistungsempfänger den Vorteil gutheißen, also ihn nicht ablehnen, und daher der Vorteil für sie wirtschaftlich verwertbar ist, ist von einer Mehrwertbesteuerung abzusehen, da insoweit keine Abgeltung des Vorteils durch das Entgelt erfolgt. Die Gegenleistung wird nur mit Bezug auf den Vorteil zu Gunsten des Leistungsempfängers gewährt, sodass die Gegenleistung den Mehrwert des Vorteils bei Dritten nicht widerspiegelt. Dies steht einer Mehrwertbesteuerung entgegen.

Versteht man das Kriterium der Mittelbarkeit als Konsequenz des Rechtsverhältnisses, in dessen Rahmen Leistungen gegenseitig ausgetauscht werden, wird auch verständlich, warum der EuGH in der Rs. *Apple and Pear* die einzelnen Äpfel- und Birnenbauern nicht als Leistungsempfänger anerkannte. Die dem Council zugrundeliegende Verordnung sah vor, dass der Council im Wesentlichen mit der Werbung, der Förderung und der Verbesserung der Qualität der in England und Wales erzeugten Äpfel und Birnen betraut war, wodurch nicht die die Gegenleistung Erbringenden – die einzelnen Obstbauern – die Leistungsempfänger waren. Vielmehr sah das Rechtsverhältnis vor, dass dem gesamten Wirtschaftszweig ein Vorteil erwachsen sollte, wodurch dieser den potentiellen Leistungsempfänger bildete. Der gesamte Wirtschaftszweig ist aber zu unbestimmt, um hierin einen

individualisierbaren Leistungsempfänger auszumachen. Dadurch liegt keine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vor. Ganz anders war der Sachverhalt aber in der Rs. *Kennemer Golf* gelagert. Denn die Satzung des Vereins ließ die Bestimmung der einzelnen Leistungsempfänger in Form der Mitglieder konkret zu. Somit wurde im Rahmen des Rechtsverhältnisses unmittelbar bestimmt, dass die Mitglieder des Vereins Leistungsempfänger sind und dass ihnen durch die Tätigkeit des Vereins unmittelbar ein verbrauchsfähiger Vorteil erwächst.

Weitergedacht bedeutet dies, dass auch an Dritte in Erfüllung des Gesellschafts- oder Satzungszwecks geleistet werden kann, wenn mit diesen ein Rechtsverhältnis besteht, das gerade diese Leistung und sie als Leistungsempfänger bestimmt.

c) Die Entgeltkomponente

Liegt nun eine Leistung seitens der Personenvereinigung an die Gesellschafter, Mitglieder oder Dritte vor, kann die Spende als Entgelt von dritter Seite nur dann qualifiziert werden, wenn der Spender seine Mittel für diese Leistungen gewährt. Wie bereits ausgeführt,⁷¹ bedarf es einer Vereinbarung zwischen dem Leistenden und dem Dritten, der die Gegenleistung erbringt. Diese Vereinbarung wird in das Rechtsverhältnis dergestalt eingebettet, dass nunmehr die Leistung und Gegenleistung im Rechtsverhältnis bestimmbar sind. Durch die Vereinbarung ist für den Leistenden erkennbar, was er als Gegenleistung für seine Leistung zu erwarten hat und umgekehrt ist es für den Dritten erkennbar, was er für die Leistung als Gegenleistung zu erbringen hat. Auf einen Anspruch, der über das übliche Rechtsverhältnis im Zwei-Personen-Verhältnis hinausgeht, kommt es nicht an.⁷² Wenngleich der EuGH im Bereich der Subventionen einen solchen Anspruch nach Ausführung der Leistung verlangt hat,⁷³ wollte er nur sicherstellen, dass die Erwartungshaltung des Leistenden und des Dritten übereinstimmen.⁷⁴

Der Umstand, dass die Leistungsempfänger nur in Form von bestimmten Gruppen umschrieben werden und somit nur diese Gruppe für die Mittelgeber erkennbar ist, wie beispielsweise die Mitglieder, ist für die

Begründung eines unmittelbaren Zusammenhangs nicht schädlich. Die Spender müssen aber genau erkennen können, welche Leistungen durch ihre Zahlungen finanziert werden. In Fällen, in denen die Personenvereinigung Leistungen an die Mitglieder erbringt und zudem die Allgemeinheit fördert, kann dieses Kriterium nur erfüllt sein, wenn eine Zuwendungsvereinbarung vorliegt. Nur durch eine solche ist es dem Spender möglich, zu erkennen, wofür seine Mittel eingesetzt werden.

4. Beispiele: Spende für den guten Zweck

Der gemeinnützige Verein G sammelt in der Vorweihnachtszeit Spenden und verspricht, für jeden zehnten gespendeten Euro einem Kind in Afrika eine lebensrettende Impfung gegen Tetanus zu ermöglichen. Der Verein erhält 15.000 Euro an Spenden, wodurch 1.500 Neugeborene eine Tetanusimpfung erhalten.

Bevor man sich der Frage nähert, ob die Spenden ein Entgelt für die Impfungen bilden können, muss geklärt werden, ob der Verein überhaupt Leistungen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbringt. Unzweifelhaft ist, dass den Kindern durch die Impfung ein Vorteil zukommt. Doch wird hierdurch bereits ein Rechtsverhältnis begründet, in dessen Rahmen eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbracht wird? Im konkreten Fall kann ein Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen gegenseitig geleistet wird, nicht bestehen. Denn aus Sicht des potenziellen Leistungsempfängers ist das Leisten an ihn von einer Vielzahl an Zufällen abhängig, was es ausschließt, dass zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das die Erwartungshaltung beider festlegt. Somit ist in diesem Fall schon gar nicht von einem Leisten im Sinne des Mehrwertsteuerrechts auszugehen, was eine Mehrwertbesteuerung jedenfalls ausschließt.

VI. Zweites Fazit

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Eine Spende, die darauf abzielt, einer Personenvereinigung die Verwirklichung ihres Gesellschafts- oder Satzungszwecks zu ermöglichen, kann ein Entgelt von dritter Seite bilden und somit Teil der mehrwertsteuerlichen Bemessungsgrundlage sein. Das

Erfüllen des eigenen Gesellschafts- oder Satzungszwecks schließt nämlich ein Leisten nicht aus. Die Analyse der einschlägigen EuGH Rechtsprechung zeigt, dass es für die Bestimmung des Leistens rein auf das Rechtsverhältnis ankommt.

Damit die Spende das Entgelt für diese Leistung bildet, muss der Spender in Wertschätzung der Leistung spenden und der Leistende um der Spende willen leisten. Hierbei wird ein besonderes Augenmerk darauf zu richten sein, ob der Spender genau weiß, welche Leistungen mit seiner Spende finanziert werden. Denn nur so kann eine Spende in Wahrheit ein Entgelt von dritter Seite bilden.

VII. Resümee

Als Resümee bleibt festzuhalten, dass es für die Frage, ob eine Spende ein Entgelt für eine Leistung bildet, keine allgemein gültigen Abgrenzungskriterien gibt. Dies gilt sowohl für den Bereich der Werbeleistung und somit für die Abgrenzung zwischen dem steuerbaren Sponsoring und der nicht steuerbaren Spende als auch den Bereich der Leistungserbringung an Gesellschafter, Mitglieder und Dritte und die Frage, ob die Spende ein Entgelt von dritter Seite bildet. So sehr man sich auch starre Abgrenzungskriterien wünscht, die wie Schablonen auf jeden Sachverhalt angewendet werden können, das Mehrwertsteuerrecht lässt einen solch generalisierten Ansatz nicht zu. Will man einen Schuldigen suchen, so ist dieser im subjektiven Element des Leistungsaustausches – dem unmittelbaren Zusammenhang – zu finden. Er verlangt es, in jedem einzelnen Fall die subjektive Seite der am Leistungsaustausch Beteiligten in den Blick zu nehmen. Auch in Zukunft bleibt einem daher nichts Anderes übrig, als durch eine Gewichtung von Indizien Schlüsse auf die subjektive Seite des Leistenden und Leistungsempfängers zu ziehen.

* Erweiterte Druckfassung eines Vortrags, gehalten am 11. November 2016 anlässlich der 16. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts an der Bucerius Law School, Hamburg.

1 Vgl. für viele: *Roth/Jopen*, in: *Riesenhuber, Europäische Methodenlehre*, 3. Aufl. 2015, S. 265 ff.

2 EuGH Slg. 2009, I-839 – VNLTO.

3 Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL.

4 Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL.

- 5 Rau/Dürrwächter/Stadie, UStG, 169. Lieferung 10.2016, § 2 Rn. 55; Giesberts, Der Unternehmer: Ein „Händler am Markt?“, UR 1989, 257, 259 f.; Giesberts, Zur Qualifizierung des Unternehmerbegriffs i.S.d. § 2 UStG als Typusbegriff, UR 1993, 279, 282.
- 6 RL 67/228/ EWG v. 11.4.1967 des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl 71, 1303; vgl. auch: Kommission, Vorschlag für die sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73, 37.
- 7 Probst, in: Woerner, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht (DStJG Bd. 13), 1990, S. 137, 147.
- 8 EuGH Slg. 1987, 1471 – Kommission/Niederlande, Rn. 9 und 15; EuGH Slg. 2007, I-11295 – Götz, Rn. 18.
- 9 Z.B. die einmalige Einräumung eines Erbbaurechts: EuGH Slg. 1990, I-4363 – Van Tiem.
- 0 Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL.
- 1 § 2 Abs. 1 UStG.
- 2 Vgl. für die Auswirkung der reinen Einnahmenerzielungsabsicht auf das Treuhandverhältnis Schön, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, in: Vereinigung zur Wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V. durch G. Mößlang (Hrsg.), Umsatzsteuerekongress-Bericht 1991/92, 1992, S. 117, 136 ff.
- 3 EuGH EU:C:2013:413 – Fuchs, Rn. 26; EuGH Slg. 2007, I-11295 – Götz, Rn. 18; EuGH Slg. 2009, I-10605 – Kommission/Finnland, Rn. 37; EuGH Slg. 1987, 1471 – Kommission/Niederlande, Rn. 9 und 15.
- 4 Schlussanträge EU:C:2015:855 – Borsele.
- 5 EuGH EU:C:2016:334 – Borsele.
- 6 EuGH Slg. 1988, 6365 – Naturally Yours Cosmetics, Rn. 16; EuGH Slg. 1994, I-2329 – Empire Stores, Rn. 18 und 19; EuGH Slg. 2001, I-5163 – Bertelsmann, Rn. 22; EuGH EU:C:2012:822 – Grattan, Rn. 22.
- 7 Vgl. den zutreffenden Verweis der Schlussanträge (Schlussanträge EU:C:2015:855 – Borsele, Rn. 45) auf die Rs. Scandic (EuGH EU:C:2013:347), Schlussanträge EU:C:2015:855 – Borsele, Rn. 45.
- 8 Schlussanträge EU:C:2015:855 – Borsele, Rn. 49 und 50.
- 9 Schlussanträge EU:C:2015:855 – Borsele, Rn. 49 und 50.
- 0 Schlussanträge EU:C:2015:855 – Borsele, Rn. 61.
- 1 Schlussanträge EU:C:2015:855 – Borsele, Rn. 63.
- 2 EuGH EU:C:2016:334 – Borsele, Rn. 21.
- 3 EuGH EU:C:2016:334 – Borsele, Rn. 34.
- 4 EuGH EU:C:2016:334 – Borsele, Rn. 10.
- 5 EuGH EU:C:2016:334 – Borsele, Rn. 35.
- 6 EuGH Slg. 1982, 1277 – Honkong Trade.

- 7 EuGH Slg. 1996, I-4517 – Enkler.
- 8 EuGH Slg. 1996, I-4517 – Enkler, Rn. 27.
- 9 EuGH Slg. 1996, I-4517 – Enkler, Rn. 28.
- 0 EuGH EU:C:2013:413 – Fuchs.
- 1 EuGH Slg. 2011, I-08461 – Slaby; EuGH EU:C:2015:456 – Kezić.
- 2 EuGH Slg. 2011, I-08461 – Slaby, Rn. 39.
- 3 Vgl. auch EuGH EU:C:2012:497 – Rēdlihs.
- 4 EuGH Slg. 2011, I-08461 – Slaby, Rn. 45; EuGH Slg. 2004, I-4295 – EDM, Rn. 58; EuGH Slg. 2004, I-10157 – BBL, Rn. 39.
- 5 Zum Begriffsverständnis vgl. Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73, S. 21.
- 6 EuGH Slg. 2009, I-9781 – SPÖ Landesorganisation Kärnten, Rn. 24.
- 7 EuGH Slg. 2007, I-5189 – T-Mobile Austria, Rn. 44; EuGH Slg. 2007, I-5247 – Hutchison 3G, Rn. 38.
- 8 EuGH Slg. 2007, I-5189 – T-Mobile Austria, Rn. 40; EuGH Slg. 2007, I-5247 – Hutchison 3G.
- 9 EuGH Slg. 2007, I-5189 – T-Mobile Austria, Rn. 42; EuGH Slg. 2007, I-5247 – Hutchison 3G, Rn. 36.
- 0 EuGH Slg. 1996, I-959 – Mohr; EuGH Slg. 1997, I-7387 – Landboden-Agrardienste.
- 1 EuGH Slg. 2007, I-5247 – Hutchison 3G; EuGH Slg. 2007, I-5189 – T-Mobile Austria.
- 2 EuGH Slg. 2009, I-9781 – SPÖ Landesorganisation Kärnten.
- 3 Vgl. Abschnitt II.2.c).aa).
- 4 Vgl. Abschnitt II.2.
- 5 EuGH EU:C:2016:392 – Lajvér; EuGH EU:C:2016:466 – Gemeente Woerden.
- 6 *Ismer*, Die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand im Lichte aktueller Rechtsprechung, MwStR 2016, 654, 659.
- 7 Vorsteuerabzug der Höhe nach: Für die Unterscheidung zum Vorsteuerabzug dem Grunde nach vgl. *Heber*, Gesellschaften und ihre Gesellschafter in der Umsatzsteuer, 2013, S. 50 ff.; *dies*, Vorsteuerabzug: Lösungsansatz für ein unionsrechtskonformes Ergebnis Grundlagen und Systematik des Vorsteuerabzugsrechts nach der MwSt-RL (Teil I) ÖStZ 2013, 17 ff.
- 8 EuGH EU:C:2014:185 – Le Rayon d’Or SARL, Rn. 29; EuGH Slg. 2009, I-9781 – SPÖ Landesorganisation Kärnten, Rn. 19; EuGH Slg. 2009, I-7533 – RCI Europe, Rn. 24; EuGH Slg. 2002, I-3293 – Kennemer Golf & Country Club, Rn. 39; EuGH Slg. 1994, I-743 – Tolsma, Rn. 14; EuGH Slg. 1994, I-4387 – First National Bank of Chicago, Rn. 26 bis 29.
- 9 EuGH Slg. 2002, I-7173 – Town & County Factors, Rn. 21.
- 0 EuGH Slg. 2002, I-7173 – Town & County Factors.
- 1 EuGH Slg. 1996, I-959 – Mohr; EuGH Slg. 1997, I-7387 – Landboden-Agrardienste; EuGH Slg. 2009, I-9781 – SPÖ Landesorganisation Kärnten; EuGH Slg. 2007, I-5247 – Hutchison 3G; EuGH Slg. 2007, I-5189 – T-Mobile Austria.

- 2 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, 7.142; BFH BStBl II 2003, 403; vgl. auch *Valentin*, Werbetätigkeit im Sport, UStB 2000, 109, 110.
- 3 Abschnitt 1.1. Abs. 23 1. und 1. Satz Umsatzsteueranwendungserlass.
- 4 Zur Frage der zivilrechtlichen Durchsetzbarkeit siehe Abschnitt III.A.
- 5 Vgl. so auch *Schauhoff*, Handbuch des Gemeinnützigkeitsrechts, 3. Aufl. 2010, § 12 Umsatzsteuer Rn. 31; a.A. *Alberti*, Sponsoring im Steuerrecht, 2001, S. 239: Im Falle einer öffentlichen Danksagung liegt eine Nichtleistung vor, da ihr kein wirtschaftlicher Wert zukommt.
- 6 Vgl. auch *Rasche*, Abgrenzungsfragen zum Leistungsaustausch und Steuersatz, UStB 2002, 208, 209.
- 7 BFH BStBl II 2008, 909; *Rasche*, Abgrenzungsfragen zum Leistungsaustausch und Steuersatz, UStB 2002, 208, 208; vgl. auch: *Röthel/Konold*, Umsatzsteuer im Sponsoring unter Berücksichtigung der aktuellen BFH- und EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, 15, 18; zudem wollen *Röthel/Konold* weitergehend nach dem Bekanntheitsgrad des Duldenden unterscheiden. Dem ist nicht zuzustimmen. Der Bekanntheitsgrad des Duldenden mag vielleicht einen Einfluss auf den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung haben, jedenfalls aber nicht auf die Qualifikation des Duldens als Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts.
- 8 Abschnitt 1.1. Abs. 23 4. Satz Umsatzsteueranwendungserlass.
- 9 Vgl. III.1.
- 0 EuGH Slg. 1981, 445 – Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rn. 12; EuGH Slg. 1988, 6365 – Naturally Yours Cosmetics, Rn. 11 und 12; EuGH Slg. 1994, I-743 – Tolsma, Rn. 13; EuGH Slg. 1994, I-2329 – Empire Stores, Rn. 12; EuGH Slg. 2005, I-743 – Scandic, Rn. 22; vgl. auch *Sternberg*, Die Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Vereine im Binnenmarkt – Steuerbarkeit und Leistungsort, S. 30, SSRN (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2767526).
- 1 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, 7.142.
- 2 Abschnitt 1.1. Abs. 23 4. Satz Umsatzsteueranwendungserlass.
- 3 *Rasche*, in: *Schauhoff*, Handbuch des Gemeinnützigkeitsrechts, 3. Aufl. 2010, § 12 Umsatzsteuer, Rn. 32; *Rasche*, Abgrenzungsfragen zum Leistungsaustausch und Steuersatz, UStB 2002, 208, 209.
- 4 BFHE 245, 397.
- 5 Vgl. Art. 73 MwStSyst-RL: „Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen (...) umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“ (hervorgehoben durch die Autorin).
- 6 EuGH Slg. 1988, 1443 – Apple and Pear Development Council, Rn. 14, hervorgehoben durch die Autorin.
- 7 EuGH Slg. 2002, I-3293 – Kennemer Golf & Country Club, Rn. 40.

- 8 BFH/NV 2015, 364.
- 9 *Wäger*, Sportvereine in der Umsatzsteuer: Steuerbare, steuerfreie und steuerermäßigte Umsätze, DStR 2014, 1517, 1518.
- 0 *Heber*, in: Weitemeyer, Schauhoff, Achatz (Hrsg.) Umsatzsteuer für den Dritten Sektor, im Erscheinen.
- 1 Vgl. Abschnitt V.2.
- 2 A.A. *Reiß*, Gemeinnützige Organisationen, Leistungen im Gemeinwohlinteresse und harmonisierte Umsatzsteuer, Non Profit Law Yearbook 2005, S. 61.
- 3 EuGH Slg. 2001, I-9115 – Office des produits wallons, Rn. 13.
- 4 EuGH EU:C:2014:185 – Le Rayon d’Or SARL, Rn. 29; EuGH Slg. 2009, I-9781 – SPÖ Landesorganisation Kärnten, Rn. 19; EuGH Slg. 2009, I-7533 – RCI Europe, Rn. 24; EuGH Slg. 2002, I-3293 – Kennemer Golf & Country Club, Rn. 39; EuGH Slg. 1994, I-743 – Tolsma, Rn. 14; EuGH Slg. 1994, I-4387 – First National Bank of Chicago, Rn. 26 bis 29.

Foundations in the Netherlands: present and proposed legislation and their role in the economy

NIEK ZAMAN / CEES DE GROOT / MARTIJN VAN STEENSEL

- I. General Introduction on Dutch Law on Foundations
 - 1. History of Dutch law on foundations
 - 2. Statutory characteristics of the Dutch foundation
 - 3. Governance and supervision within the Dutch foundation
 - 4. Administration and annual accounts
- II. Sector related regulations: The semi-public sector
 - 1. The semi-public sector
 - 2. The public health sector
 - 3. The public housing sector
 - 4. Co-determination legislation ('Mitbestimmung') in general and in the semi-public sector
 - 5. Co-participation legislation in general and in the semi-public sector
 - 6. The right of inquiry in general and in the semi-public sector
 - 7. Concluding remark
- III. The dutch management and supervision of legal entities act
 - 1. Introduction
 - 2. Most important elements of the Act
 - 3. Legal basis for the supervisory board and the one-tier board
 - 4. Uniformization of guidelines for the performance of duties by management directors and supervisory directors
 - 5. Uniformization of the conflict of interest provision ("Interessenkonflikt")
 - 6. The supply of information by the management board to the supervisory board
 - 7. The absence and inability to act provision
 - 8. The advisory capacity of management directors and supervisory directors
 - 9. Director's liability
 - 10. Dismissal of management and supervisory directors of foundations
 - 11. Transitional legislation
- IV. Specific use of dutch foundations

1. General
2. Foundation as Dutch (civil) law alternative to the common law trust
3. Foundation as protection against (hostile) take-overs
4. Foundation used for private wealth and privacy protection purposes

V. Abstract

Zusammenfassung Die Stiftung nach niederländischem Recht ist durch ihre sehr flexible Natur gekennzeichnet, was darauf zurückzuführen ist, dass das niederländische Recht nur wenige gesetzliche Vorschriften zu Stiftungen vorsieht. Demzufolge wird die niederländischem Recht unterliegende Stiftung für viele verschiedene Zwecke verwendet, z.B. karitative, soziale und wissenschaftliche Zwecke sowie im Rahmen von Vermögensplanung und zum Schutz der Privatsphäre bzw. des Privatvermögens.

Der Beitrag beschreibt zunächst die wichtigsten Aspekte dieser vielseitigen Rechtsform, angefangen mit einem Überblick über die generellen gesetzlichen Merkmale der Stiftung. Da die Stiftung insbesondere durch ihre Zwecke gekennzeichnet wird und nur über ein gesetzlich erforderliches Organ, den Vorstand, verfügt, werden insbesondere die satzungsgemäßen Ziele und die Governance innerhalb der Stiftung im Detail besprochen. Infolge der sehr beschränkten Anzahl der gesetzlichen Vorschriften können die Ziele der Stiftung sowie die gewünschte Zusammensetzung, Bestellung und interne Governance des Vorstands sehr flexibel geregelt werden. Anschließend beschreibt dieser Teil das Verfahren der Gründung, der Satzungsänderung, der Auflösung sowie die Veröffentlichungs- bzw. Eintragungsvorschriften für Stiftungen.

Der Fokus des folgenden Teils liegt auf dem Einsatz der Stiftung im semi-öffentlichen Sektor, da die Stiftung in diesem Sektor die am häufigsten verwendete Rechtsform ist. Für diese spezifischen Sektoren gelten zusätzliche Sektor-spezifische Vorschriften, die besondere Bedingungen für Governance, Mitbestimmung und Mitbeteiligung vorschreiben. Der Beitrag erläutert die wichtigsten Sektor-spezifischen Regelungen und ihren Einfluss auf die Governance innerhalb der Stiftung.

Schließlich werden aktuelle gesetzliche Entwicklungen dargestellt, insbesondere der anhängige Gesetzentwurf zur Verwaltung und Aufsicht

von juristischen Personen (*Wetsvoorstel Bestuur & Toezicht Rechtspersonen*). Der Gesetzentwurf beabsichtigt insbesondere die Verbesserung und Harmonisierung der rechtlichen Rahmenbedingungen für Vereine, Genossenschaften, Versicherungsvereine und Stiftungen. Der Leser erhält einen Überblick über die wichtigsten durch diesen Gesetzentwurf beabsichtigten Änderungen, insbesondere zur Einführung (i) einer gesetzlichen Grundlage zur Einrichtung eines Aufsichtsrats bzw. eines „one-tier Boards“ und (ii) einer gesetzlichen Regelung zum Umgang mit Interessenkonflikten.

Am Ende veranschaulichen einige Beispiele, wie die niederländische Stiftung in der Praxis insbesondere für treuhänderische Zwecke eingesetzt wird. Das erste Beispiel beschreibt die Verwendung der Stiftung als zivilrechtliches Pendant zum „Common Law Trust“ als das Ergebnis einer Kombination von interessanten alteingeführten niederländischen Rechtsinstituten. Beim zweiten Beispiel handelt sich um die (geprüfte und ordnungsgemäße) Verwendung der Stiftung zum Schutz niederländischer börsennotierter Gesellschaften vor feindlichen Übernahmeangeboten. Das letzte Beispiel zeigt, welche Rolle die Stiftung bei dem Schutz der Kontinuität von Familienunternehmen spielen kann, indem sie die Kontrolle über die Anteile von den mit diesen Anteilen verbundenen finanziellen Rechten trennt.

I. General Introduction on Dutch Law on Foundations

This Article focuses on the Dutch law governed foundation, being a very flexible legal entity that can be used for various different purposes, e.g. charitable, social, scientific, private wealth planning, privacy and asset protection purposes. The purpose of this Article is to outline the main aspects of this versatile legal form. In doing so, we will address the main legal characteristics, its use in the semi-public sector as well as the current legislative developments in relation to foundation. This Article is concluded with a few examples of the way the Dutch foundation is used in practice, more in particular for fiduciary purposes.

1. History of Dutch law on foundations

The foundation under Dutch law has a long history, which goes back to Roman law. Initially, the foundation was mainly used for ecclesiastical purposes, but during the 16th century the scope became broader and the foundation was increasingly used for social institutes, such as hospitals and orphanages. In the 19th century the increased use of the foundation (for various purposes) evolved in the idea that these various types of foundations could be considered as one specific legal form. In furtherance of German legal doctrine, in that period Dutch scholars and courts started to acknowledge the legal personality of such foundations, even long before the legal form “foundation” (and its legal personality) was codified in Dutch statutory law. In the 20th century, the allocation of capital for the purpose of realizing an ecclesiastical, charitable, scientific or cultural object or supporting the members of a particular family was considered to be the main characteristic of a foundation under Dutch law. However, after the First World War the legal form “foundation” was increasingly used in different ways, e.g. without having material capital available or for other than ecclesiastical or charitable purposes. Although at first doctrine was hesitant about this broader use of the foundation, courts generally accepted these new types of foundations. But due to the lack of statutory law on foundations, the criteria for qualifying as a valid foundation were still very unclear and led to great uncertainty. Over time the need for codification of the legal form “foundation” increased, which – in the end – resulted in the introduction of the “Law on foundations” on May 31st, 1956. With the introduction of the new Dutch Civil Code (the “DCC”) in 1992, the “Law on foundations” was withdrawn and to a great extent incorporated in Title 6 of Book 2 of the DCC. The Sections of said Title largely mirror the provisions of the old “Law on foundations”.¹

2. Statutory characteristics of the Dutch foundation

a) Statutory law on foundations

The Dutch law governed foundation is characterized by its very flexible nature. This is mainly due to the fact that Dutch law only provides for a

very limited number of statutory provisions on foundations. When disregarding the general provisions that apply to all Dutch law governed legal entities (including foundations)², the corporate section of the DCC only contains about 20 Sections that focus on the corporate aspects of foundations. These Sections are set out in Title 6 of Book 2 of the DCC. In the following paragraphs the main corporate aspects of the Dutch law governed foundation will be discussed in more detail, starting with the statutory definition of the foundation under Dutch law.

b) Statutory definition of legal form; main characteristics

Section 2:285(1) DCC defines the foundation as *“a legal entity created by means of a legal act, which has no members and whose purpose is to realize an object stated in its Articles of Association using equity allocated to that end”*.

This definition comprises the following elements:

- (a) a foundation is a legal entity (i.e. has legal personality);
- (b) a foundation has no members;
- (c) a foundation is created by means of legal act, that in accordance with Section 2:286(1) DCC shall be laid down in a notarial deed;
- (d) a foundation has Articles of Association; and
- (e) a foundation has a special purpose equity.

In the following paragraphs we will elaborate on the aforementioned elements.

c) Legal personality; subject of law

According to Section 1:1 DCC, all persons in the Netherlands have the freedom and the capacity to enjoy civil rights. This Section (being

included in the Book of the DCC which covers individuals) establishes – in other words – that each individual has the freedom and the capacity to bear rights and obligations. This capacity is also commonly referred to as being (able to be) a “subject of law”.³

For persons or entities other than individuals, being (able to be) a “subject of law” is not evident and requires an explicit statutory basis. As for entities with legal personality this statutory basis is included in Section 2:5 DCC, which determines that – amongst others for property law purposes – an entity with legal personality is equated with an individual. In turn, Section 2:3 DCC explicitly grants legal personality to the foundation. Qualifying as an entity with legal personality results in the foundation having legal competence (*rechtsbevoegdheid*) for each matter of civil law, to the extent however that some laws apply to individuals alone (such as family law).⁴ Such matters of civil law include among others being able to hold assets in its own name and to enter into agreements in its own name.

d) Prohibition on members

Another key feature of the foundation is that it does not (and may not) have members or shareholders. As a consequence of said prohibition on members (*ledenverbod*), a foundation – unlike other legal entities under Dutch law – has no persons who have a *corporate* beneficial claim on the capital of the foundation. In view thereof, the foundation is often characterized as being an “*orphan*” entity.

Although the foundation lacks members and shareholders, in practice foundations often have certain participants in whom the Articles of Association of the foundation vest certain rights and obligations, such as donors of the foundation. The mere fact of having participants in itself is not necessarily in contravention of the prohibition on members. According to doctrine, the prohibition on members (*ledenverbod*) is only violated if the foundation has a corporate body (other than the management board) in which the key powers of a general meeting (of shareholders/members) are vested. These key powers include the power to appoint/dismiss management board members, to amend the Articles of Association and to

dissolve the foundation.⁵ Please note that if the Articles of Association vest the authority in one or more persons to fill vacancies in corporate bodies of the foundation, the foundation shall not – on those grounds alone – be considered to have members.⁶

e) Incorporation of a foundation

Pursuant to its statutory definition, a foundation is created by means of a legal act. Said act is specified in Section 2:286(1) DCC, which states that a foundation must be incorporated by notarial deed (executed before a civil law notary, officiating in the Netherlands). This can be done during life (through a regular notarial deed of incorporation) or upon death (through a last will). In the latter case, the foundation will first be incorporated upon the death of the testator, in which event said newly incorporated foundation can also act as heir of the testator.

In addition, Section 2:286 DCC sets certain requirements concerning the contents of said notarial deed. First of all, it dictates that the notarial deed should contain the Articles of Association of the foundation. Furthermore, the notarial deed of incorporation should mandatorily be executed in the Dutch language. In the event that a foundation is incorporated in a last will, this requirement is limited to the part of the deed which contains the Articles of Association; the remaining part of the last will may be executed in a different language (than Dutch).

f) Minimum requirements regarding Articles of Association

As indicated in the previous paragraph, the notarial deed of incorporation (or the last will through which a foundation is incorporated) must contain the Articles of Association of the foundation. An important characteristic of the foundation is that Dutch law contains only very few statutory requirements concerning the contents of said Articles of Association. These requirements are set out in Section 2:286(4) DCC. According to said

Section the Articles of Association must contain at least the following items:

- (a) the name of the foundation (the word “*stichting*” must be part of such name);
- (b) the objects of the foundation;
- (c) the procedure for appointing and dismissing the members of the management board of the foundation;
- (d) the municipality (in the Netherlands), where the foundation will have its official seat;⁷ and
- (e) the application of any surplus after liquidation of the foundation upon dissolution (or the manner in which such application will be determined).

The law only prescribes *that* the Articles of Association address these items and – apart from a limited number of exceptions – it does not provide for any requirements or restrictions concerning the actual content of such provisions. The requirements and restrictions in relation to items (ii) and (v) will be discussed in paragraph 1.2.7. Item (iii) will be addressed in more detail in paragraph 1.3.2.2.

g) Special purpose equity

aa) Objects of the foundation prohibition on distributions

As mentioned in paragraph 1.1, the objects of the foundation play an important role in the legal form of the “foundation”. On the one hand they form guidelines for the management board (“what should the management board do”) and on the other hand they provide for restrictions of the authority of the management board (“what should the management board not do”). If management board members (or other representatives of the foundation) act in violation of the objects clause (*ultra vires*), the

foundation is entitled to nullify such acts, provided that the counterparty was or (without personal investigation) should have been aware that the acts concerned constituted *ultra vires*.⁸

According to Dutch law, the Articles of Association may include any kind of objects, except:

- (a) objects which are contrary to interests of public order;⁹ and
- (b) the object of making distributions to any incorporator or to those participating in its corporate bodies or to other parties, unless, as regards to the latter, the distributions have an idealistic or social purpose.

The second restriction is commonly referred to as the “prohibition on distributions” (*uitkeringsverbod*). Doctrine does not provide for a clear-cut answer to the question what the scope of the prohibition on distributions is. The prevailing view in doctrine is that the prohibition on distributions is mainly meant to distinguish the foundation from other legal entities with a more commercial nature (such as private and public limited liability companies). Consequently, it is argued that the prohibition on distributions only prohibits distributions of *profits* made by the enterprise of the foundation and that if the foundation does not have an enterprise, the prohibition on distributions should not apply. As said before, this question is under debate between Dutch legal scholars. Furthermore, it is generally accepted that payments made in complying with contractual obligations of the foundation do not qualify as prohibited ‘distributions’ (provided they are not profit related).¹⁰

bb) Acquiring assets

As – due to the prohibition on members (*ledenverbod*) – a foundation cannot have any members or shareholders, there are no (mandatory) member contributions or capital contributions similar to those made to an association or company. A foundation typically meets its financial needs through subsidies, gifts, donations, acquisitions by way of inheritance and contributions or other sources identified in its Articles of Association.

Due to its legal personality, a foundation has full legal capacity to acquire, hold and own legal and beneficial title to any assets (including real estate) in its own name and on its own behalf, provided that this is in line with its objects as defined in the Articles of Association. The Articles of Association may (but are not required to) provide for restrictions in this respect, e.g. by limiting the scope of the objects clause in the Articles of Association. Furthermore, the Articles of Association may determine that the management board of the foundation is not (or only under certain conditions) authorized to resolve to enter into agreements to purchase, dispose of or encumber registered property or to enter into contracts by which the foundation commits itself as surety or joint and several obligor, warrants performance by a third party or undertakes to provide security for an obligation of a third person. Pursuant to Section 2:291(2) DCC, the starting point is that the management board lacks this authority, but the Articles of Association may (explicitly) provide otherwise. It is important to note that – unless the Articles of Association state differently – such exclusion or restrictions not only apply to the adoption of resolutions regarding such transactions, but also affect the authority of the management board members to validly represent the foundation in respect of such acts.

cc) Disposing of assets

Being an entity with legal personality, the foundation (in that respect represented by its management board) can dispose of its assets. In doing so, the foundation should comply with the restrictions set out in the objects clause.¹¹ As indicated in paragraph 1.2.7.1, only very few limitations apply with respect to the objects of the foundation. As such, a foundation enjoys a great extent of freedom to dispose of its assets. In this respect the main limitation is the statutory prohibition on distributions. As discussed in the aforementioned paragraph, the term “distribution” has a specific meaning and – in short – prohibits (voluntary) distributions of profits made by the foundation to any of its incorporators or to those participating in its corporate bodies or to other parties, unless, as regards to the latter, the distributions have an charitable or social purpose. Any other transactions

(e.g. payments under contractual (non-profit related) obligations) are not affected by the prohibition on distributions.

For the avoidance of doubt, please note that the prohibition on distributions does not prevent the foundation from entering into contractual arrangements with other persons or entities pursuant to which certain persons have a beneficial claim on the assets of the foundation. Such contractual arrangements could e.g. be that the foundation acts as a fiduciary by holding the assets in administration for the risk and benefit of the transferor of such assets (such figure is to a certain extent comparable to a ‘Treuhand’). Upon the termination of the fiduciary relationship, the foundation will be obliged to transfer such assets back to the person for whose risk and benefit such assets were held in administration. Another option to regain assets held by a foundation could e.g. be to revoke the donation pursuant to which the foundation acquired the relevant assets (provided the power of revocation was stipulated in the donation agreement).

h) Amending the Articles of Association

Pursuant to Section 2:293 DCC the Articles of Association can only be amended in the event that the Articles of Association explicitly allow so. Besides unconditional permission or exclusion of amendments, it is also feasible to determine in the Articles of Association that only specifically listed provisions can be amended or only in case of specific circumstances.

Although the Articles of Association may allow for the unrestricted power to amend said Articles of Association, the prevailing view in doctrine¹² is that – in view of the specific nature of the foundation – an amendment of the objects clause may be in violation of the principles of reasonableness and fairness, particularly in the event that the funds of the foundation were brought together for a specific purpose (set out in the objects clause).¹³ As an amendment of the Articles of Association mandatorily requires a (Dutch) notarial deed of amendment (executed before a civil law notary, officiating in the Netherlands), the civil law notary involved will have to assess on a case-to-case basis to which extent an amendment of the objects

clause is feasible.

For sake of completeness, it should be noted that even if the Articles of Association do not allow for any amendments (or the corporate body authorized to make amendments fails to do so), the competent district court has the authority to amend the Articles of Association at the request of the incorporator, the management board or the Public Prosecution Service, in the event maintenance of the Articles of Association in unchanged form would have consequences which, at incorporation, could not reasonably have been envisaged. In doing so, the District Court shall derogate from the existing Articles of Association as little as possible and if an amendment of the objects of the foundation is required (e.g. because said objects can no longer be realized), it shall designate an object which is related to the existing objects.¹⁴ A (rare) example of this is the judgment of the Amsterdam Court of Appeals of 12 April 2016 in which the court changed the Articles of Association of Stichting Fonds Nederlands Sanatorium te Davos. The object of this foundation was to exploit a hospital located in Davos (Switzerland) for persons suffering from asthmatic diseases. The court changed the Articles of Association in order to enable the foundation to also offer health care in the Netherlands, as offering health care specifically in Switzerland for these patients is (other than in 1956 when the foundation was created) no longer necessary.¹⁵

i) Dissolution of a foundation

A foundation can be dissolved on various grounds. These grounds are listed in Section 2:19(1) DCC, being:

- (a) a resolution by the management board (unless the Articles of Association vest this power in a different corporate body);¹⁶
- (b) events which – pursuant to the Articles of Association – automatically result in the dissolution of the foundation;
- (c) bankruptcy of the foundation;
- (d) dissolution by court decision (at the request of the Public

Prosecution Service or any stakeholder) due to:¹⁷

- (e) defects in the incorporation procedure;¹⁸
- (f) the fact that the Articles of Association of the foundation do not meet the statutory requirements;¹⁹
- (g) the foundation does not match the statutory definition of Section 2:285(1) DCC;
 - violation of statutory prohibitions (e.g. the prohibition on members);
 - serious violation of its own Articles of Association;
 - continuously having insufficient funds to realize its objects;
 - having realized its objects (or definitely being unable to realize said objects²⁰).
- (h) dissolution by the Dutch trade register due to being in long term default towards the Dutch trade register in respect of certain specifically listed obligations.²¹

Dutch statutory law does not determine who is entitled to any surplus after liquidation of the foundation upon dissolution. As indicated in paragraph 1.2.6, the Articles of Association must contain a provision concerning the application of the surplus after the liquidation of the foundation (or the manner in which such application will be determined). Apart from the prohibition on distributions, Dutch corporate law does not provide for any restrictions on the content of such provision. Consequently, such provision can be tailored to a large extent.

j) Filing obligations towards the Dutch trade register

The management board of each foundation under Dutch law (both commercial and non-commercial) has the obligation to file certain

information with respect to the foundation and the members of its management board (and – if established – its supervisory board) with the Dutch trade register.

Within eight days after incorporation, the management board shall procure registration of the foundation with the Dutch trade register, by filing – in short – the following information:

- (a) a true copy of the notarial deed of incorporation;
- (b) the official seat of the foundation;
- (c) the office and correspondence address of the foundation;
- (d) telephone number and website;
- (e) the full names, birth details and residential address of each management board member;
- (f) the representation powers of each management board member;
- (g) the full names, birth details and residential address of each supervisory board member.

The incorporator of the foundation does not have to be registered with the trade register. However, as the deed of incorporation of the foundation has to be filed with the trade register, the details of the incorporator that must be included in such deed, will become public. Such details are name, residential address, place and date of birth, marital status and passport number.

The trade register is open for public inspection, albeit that the residential address of any management board member or incorporator who is an individual is only available for (deputy) civil law notaries and certain government officials.

Any subsequent changes to the following information should be filed within eight days after the relevant change became effective.

3. Governance and supervision within the Dutch foundation

a) Corporate bodies within the foundation

The only mandatory corporate body of a foundation is its management board, with very few statutory requirements or restrictions as to its composition and internal governance. Foundations are consequently very flexible in structuring the desired governance. Examples thereof are that:

- (a) the procedure for the appointment and dismissal of management board members can be tailored in the Articles of Association at parties' complete discretion;
- (b) corporate bodies other than the management board are optional (for foundations in the semi-public sector, however, a supervisory board is often mandatory, see hereafter under 2);
- (c) several classes of management board members may be created, with varying voting, representation and other powers;
- (d) it is feasible to determine in the Articles of Association that the powers listed in (iii) vary depending on the situation (e.g. by determining that the powers change upon the death of the incorporator).

b) Management board

aa) Duties and powers

The management board is the executive body of the foundation. The management board may consist of one or more members. The management board is charged with all authorities in respect of the foundation, such as the amendment of the Articles of Association, the authority to represent the foundation, the dissolution of the foundation, the general policies and strategy and the day-to-day affairs of the foundation (unless pursuant to the Articles of Association such authorities are vested in another corporate body).²² The management board members shall act in

the best interest of the foundation, taking into account the objects of the foundation.

Dutch corporate law provides that the management board (acting as a whole) is fully entitled to represent and bind the foundation towards third parties. The Articles of Association may provide for additional representation powers, for instance:

- (a) that each management board member is individually authorized to represent the foundation;
- (b) that in the event that the management board consists of two or more members, only two or more members, acting jointly, are authorized to represent the foundation; or
- (c) that only a specific management board member, for example the chairman, is entitled to individually represent the foundation.

Such provisions will, after publication with the Dutch trade register, be effective against third parties. In addition, the management board may appoint proxy holders (*Prokuristen*) with a general or limited power to represent the foundation.

bb) Composition; appointment and dismissal

As said, the Articles of Association must include the procedure for appointment and dismissal of management board members. However, no requirements exist as to how the appointment and dismissal procedure should be structured. This provides for the flexibility to tailor the rules to the needs of the parties involved.

Due to the lack of statutory provisions on these items, it is important that the Articles of Association also contain provisions which cover topics as:

- (a) the composition of the management board (number of persons; specific capacity requirements which they have to meet in order to be eligible);
- (b) the role and specific authorities of the management board;

- (c) the decision-making process within the management board (number of votes per management board member as well as any quorum and majority requirements).

In addition to the statutory requirement to include a procedure for dismissal of management board members, Section 2:298 DCC provides for a number of events in which the competent District Court is authorized to dismiss a management board member (at the request of the Public Prosecutor or any other interested party). Such events are that the relevant management board member (i) acts (or fails to act) in breach of provision of the law or the Articles of Association, (ii) is guilty of (financial) mismanagement of the foundation or (iii) does not (properly) comply with a court order. Pending the court investigations, the court may suspend the relevant management board members and make any provisional arrangements for the management.²³

cc) Decision-making

Currently Title 6 of Book 2 of the DCC does not provide for any specific regulations regarding the decision-making process within the management board of the foundation.²⁴ As such the rules of decision-making within the management board can be tailored to a large extent, bearing in mind that – according to the general provisions applicable to all legal entities (including foundations) – all stakeholders within the foundation have the statutory obligation to conduct themselves in relation to each other in accordance with the principles of reasonableness and fairness.²⁵ This – for instance – means that no management board member can be entitled to cast more votes than the aggregate number of votes of the other management board members in office.²⁶ Said

principles also dictate that each management board member should have the opportunity (to decide) to take part in the decision-making process (e.g. meetings should be convened with due observance of a reasonable convening period, unless all management board members agree otherwise).²⁷

c) Supervision of the management board

aa) Internal supervision

Internal supervision focuses on the supervision of the management of the foundation and its capital by the management board. In view of the fact that Dutch statutory law does not require foundations to have any other corporate bodies than the management board, the level of internal supervision within the foundation is in principle limited to supervision of each management board member by its fellow management board members. This level of internal supervision is based on the general principle of joint responsibility of the management board. However, as Dutch statutory law does not set minimum requirements as to the size of the management board, the level of internal supervision could effectively be non-existent in the (common) event of a single management board member situation.²⁸

Although the level of internal supervision increases as the number of management board members within the management board is higher, it should be noted that Dutch statutory law in itself only provides for very little instruments to intervene. The only statutory instruments a management board member has is to (i) take part in the deliberations and try to persuade his fellow board members to follow his advice and – if he fails to persuade them – to (ii) resign. In view thereof, it is important to tailor the Articles of Association to the desired level of internal supervision, e.g. by granting the management board the authority to suspend or dismiss a management board member.

Another option to increase the level of supervision is to establish a special corporate body with the duty to supervise the management of the foundation by the management board. Although Dutch statutory law (currently)²⁹ does not explicitly state that within a foundation other corporate bodies (such as a supervisory board) can be created (except for the semi-public sector), it is widely accepted that this is feasible. Due to the lack of statutory provisions in this respect, it is of course very important to explicitly address the composition of said corporate body

(including appointment and dismissal of its members), its specific duties and powers and the decision-making process within said corporate body in the Articles of Association.

bb) External supervision

The fact that the foundation potentially lacks (an adequate level of) internal supervision, is to some extent compensated by the fact that Dutch statutory law provides for a certain level of external supervision to third parties, such as the Public Prosecution Service.³⁰ An example thereof can be found in Section 2:19 in conjunction with Section 2:20 DCC, which grants the Public Prosecution Service the authority to request a court decision to dissolve the foundation due to the fact that its activities infringe public order.³¹ Additionally, the Public Prosecution Service may request a court decision to suspend or dismiss a management board member.³² For example, in 2016 the district court of Noord-Holland suspended (and appointed a temporary successor) a management board member of Stichting Loterijverlies (a foundation that is claiming damages on behalf of victims of the Dutch national lottery in view of misleading information concerning the odds) pending the investigation of his mismanagement of the foundation.³³

Depending on the activities of the relevant foundation, other sector related authorities can be charged with a certain level of external supervision. For instance, the Dutch tax authorities monitor the affairs of charitable foundations which enjoy a (gift and inheritance) tax exempt status. Furthermore, charitable foundations often apply for certain quality labels³⁴ (issued by private institutions) in order to demonstrate that the foundation raises and spends funds in a responsible way. Such institutions commonly set additional reporting requirements to verify that the foundation is still compliant.

4. Administration and annual accounts

a) Distinction between commercial and non-commercial foundations

In relation to the reporting obligations for foundations, Dutch law makes a distinction between commercial and non-commercial foundations. In Section 2:360(3) DCC commercial foundations are defined as foundations which meet the following requirements:

- (a) the foundation has one or more enterprises which need to be registered with the Dutch trade register;³⁵
- (b) the net turn-over of these enterprises during two successive financial years without interruption and, thereafter, during two subsequent financial years amounts to at least EUR 6,000,000 (per annum).

The next paragraph will outline the general reporting obligations applicable to all foundations under Dutch law (both commercial and non-commercial). The subsequent paragraph will discuss the additional reporting obligations for commercial foundations.

b) General obligations for all foundations

Like the management boards of all other Dutch law governed legal entities, the management board of a foundation under Dutch law has the obligation to administer the financial condition of the foundation and any other material information relating to its activities in such manner that its rights and obligations can be ascertained at any time. In addition, the management board shall annually prepare a balance sheet and statement of income and expenditure of the foundation, but (in principle) such documents do not need to be audited or published. It should be noted that charitable foundations which enjoy a (gift and inheritance) tax exempt status may nevertheless be obliged to publish certain financial information on their website, in order to meet the requirements related to the aforementioned (gift and inheritance) tax exempt status.

Furthermore, we note that in 2010 a draft act was drawn-up in order to oblige all foundations (including non-commercial foundations) to prepare and publish annual accounts.³⁶ Although this draft act is still pending and the desirability thereof is disputed by legal professionals, a number of recent financial incidents with charitable foundations have stimulated the discussion on introduction of said act. For example, in 2016 a former director of Stichting The Quality of Life Gala (a foundation that raised money for the benefit of children having cancer) was sentenced to prison for embezzlement.

c) Additional obligations for commercial foundations

Whilst non-commercial foundations are only obliged to prepare a balance sheet and a statement of income and expenditure, commercial foundations are obliged to obey the reporting obligations set out in Title 9 of Book 2 of the DCC (concerning annual accounts).³⁷ In short, this Title provides for:

- (a) general requirements concerning the contents of the annual accounts and the annual report;
- (b) a statutory obligation to have the annual accounts audited; and
- (c) a statutory obligation to publish the annual accounts and the annual report with the Dutch trade register.

It should be noted, however, that depending on the size of the enterprise of the foundation, exemptions may apply.

In the event that the foundation qualifies as a “small-sized” foundation within the meaning of Section 2:396(1) DCC, such foundation is only obliged to prepare a simplified balance sheet and profit and loss statement (with explanatory notes thereto). Such balance sheet and profit and loss statement do not have to be audited and only the balance sheet (with explanatory notes) needs to be filed with the Dutch trade register for public inspection. A foundation qualifies as “small-sized”, in case during two successive financial years without interruption and, thereafter, during two subsequent financial years the foundation meets two of the following three

requirements:

- (a) the value of the assets according to the balance sheet (with explanatory notes), on the basis of acquisition and production costs, does not exceed EUR 6,000,000;
- (b) the net turnover for the applicable financial year does not exceed EUR 12,000,000;
- (c) the average number of employees during the financial year is less than 50.

“Mid-sized” foundations³⁸ within the meaning of Section 2:397(1) DCC also enjoy certain exemptions. Although annual accounts of “mid-sized” foundations have to be prepared and audited, such annual accounts may be kept more simple than regular accounts and only have to be filed for public inspection partially.

II. Sector related regulations: The semi-public sector

1. The semi-public sector

On 16 May 2013 the Minister of Economic Affairs (*Minister van Economische Zaken*) established the Commission on Socially responsible management and supervision in the semi-public sectors (*Commissie Maatschappelijk verantwoord bestuur en toezicht in semipublieke sectoren*).³⁹ This Commission is also known as the Commission on Responsible Management (*Commissie Behoorlijk Bestuur*) or – by the name of its chairperson – the Commission Halsema. In its report ‘A difficult conversation’ (*Een lastig gesprek*) of September 2013 the Commission described the semi-public sectors as consisting among others of organizations that are responsible for public health care and public housing.⁴⁰ In the opinion of the Commission, the semi-public sector could be defined by four criteria:

- (a) it consists of organizations (established under private law);
- (b) whose activities are regulated under public law;

- (c) that receive financing from public funds; and
- (d) serve a public interest, in an environment where competition is not a prominent feature.

The Commission formulated guiding principles for the semi-public sector and recommendations to the government as well as recommendations to organizations operating in the semi-public sector. The findings of the Commission stand at the basis of much regulatory work that has been undertaken since. As for the guiding principles and recommendations to the government, the Commission argued *inter alia* that citizens should be regarded as the real ‘owners’ of the semi-public sector, that the role of the government should be to make sure that the semi-public sector lives up to its (public) goals, and that the government should work toward a situation where the law on associations and foundations (in the DCC and in sector related legislation) would be modernized. The Commission recommended *inter alia* that organizations operating in the semi-public sector should define their mission, vision and strategy in terms of their role in society. In particular, the defined mission should guide organizations in their decision-making. The Commission argued that the members of the management board of semi-public sector organizations are ultimately responsible for the functioning of the organization. They should regularly consult with relevant stakeholders (among others the organization’s managers and employees, both internal and external supervisors and client councils). Supervisory board members of semi-public sector institutions should take on the role of ‘employer’ and as such evaluate periodically the functioning of both the members of the management board and the organization. Also, they should talk with the organization’s stakeholders. Furthermore, both management and supervisory board members should strive for permanent education. Semi-public sector organizations should draw up realistic longrange budgets, and – when lending money – should restrict themselves to ‘treasury lending’, meaning lending from government agencies. The external accountant should not only evaluate the annual accounts of a semi-public sector organization, but should also issue a forward-looking public statement on the organization’s prospects and risks.

In the semi-public sector in the Netherlands, the foundation is the

predominant legal form that is being used. In the public health sector and in the public housing sector, e.g., the majority of the organizations that provide public health care and public housing are foundations. The same applies to other parts of the semi-public sector. Large parts of the semi-public sector in the Netherlands are regulated by sector related legislation. Whereas foundations are basically regulated in Book 2 of the DCC, the sector related legislation may hold extensive provisions for organizations that are active in specific parts of the semi-public sector. Examples are the legislation regarding the public health sector and the public housing sector.

2. The public health sector

a) Introduction

In the public health sector in the Netherlands the main legislation is laid down in three Acts. These are the Act on the Admission of Health Care Institutions (*Wet toelating zorginstellingen*), the Health Insurance Act (*Zorgverzekeringswet*) and the Act on Long Time Care (*Wet langdurige zorg*).⁴¹ In addition, the Act on the Admission of Health Care Institutions is supplemented by the Implementation Decree AHCI (*Uitvoeringsbesluit WTZi*).

b) The Act on the Admission of Health Care Institutions

In accordance with Section 5(1) of the Act on the Admission of Health Care Institutions health care providers that provide health care that falls within the scope of either the Health Insurance Act or the Act on Long Time Care need to be admitted to the market in order to be able to be allowed to provide health care. The responsibility for granting admissions lies with the Minister of Health, Welfare and Sport (*Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport*). In general terms, Section 3(1) of the Act obliges the Minister to publish at least once every four years a vision on what is needed for a health care system in terms of quality, efficiency,

stability and accessibility. Section 4 of the Act requires the Minister to draw up policy guidelines that indicate how the Minister's vision is reflected in evaluating requests for admission to the market. In order to be admitted, a health care provider shall under Section 9(1) of the Act not only show that his business operation fits into the policy guidelines that were drawn up in the implementation of the Minister's vision on the health care system, but shall also show that his organization meets requirements in the field of governance as well as requirements that guarantee an orderly and accountable conduct of business. As concerns these requirements, the Implementation Decree AHCI comes into play.

It should be noted that in accordance with Section 5(2) of the Act health care providers may (with some exceptions) only be admitted to the market if they are non-profit organizations.⁴² This explains the prevalence of foundations in the public health sector in the Netherlands among hospitals and health care hospices.

c) The Health Insurance Act

Under Section 2(1) of the Health Insurance Act all residents of the Netherlands who have reached the age of eighteen years are obliged to enter into a health insurance contract that covers certain minimum health risks with a health care insurer. At the same time, Section 3(1) of the Act obliges all insurers who offer health insurance contracts in the Netherlands to accept all applicants for a health insurance contract that covers those minimum health risks. Although regulated by the Health Insurance Act, health insurance contracts that are concluded in conformity with the Act are contracts under civil law.

Section 11(1) of the Act formulates the obligation of health care insurers to either provide the policy holder with the health care services that the policy holder is entitled to, or reimburse the costs that the policy holder incurred in retaining the health care services that the policy holder is entitled to. The first form is a so-called in kind insurance (*naturapolis*); the second form is a so-called refund insurance (*restitutiepolis*).

In the relationship between a health care insurer and a health care provider,

a health care provider that has entered into a contract with a health care insurer is a so-called contracted health care provider (that provides ‘contracted care’), and a health care provider that has not entered into a contract with a health care insurer is a so-called non-contracted health care provider (that provides ‘non-contracted care’).

It should be noted that under specific circumstances a policy holder may receive a personal budget (*persoonsgebonden budget*) that enables him to purchase care himself.

d) The Act on Long Time Care

The Act on Long Time Care provides for a national insurance under public law to which all residents in the Netherlands are entitled automatically, without the need to enter into contracts under civil law (Section 2.1.1). The health insurance regulated by the Act includes inter alia institutionalized care and personal care (Section 3.1.1). In accordance with Section 3.2.1 the entitlement to care of an insured party under the Act is dependent on the existence of a ‘permanent need’ resulting from ‘a somatic or psychogeriatric disease or impairment, or a mental, physical or sensory impediment’. Care provided under the Act is care in the form of institutionalized care, care at home or a combination of both (Section 3.3.1).

The Act on Long Time Care has a connection with the Health Insurance Act in the sense that health care insurers are obliged to register their policy holders with a so-called ALTC-sponsor. ALTC-sponsors play an important role in executing the Act on Long Time Care. They are legal entities that are connected to a health care insurer in a group relationship. Their duty is to enter into contracts with health care providers that provide health care under the Act on Long Time Care: only contracted health care providers are permitted to provide this care.

It should be noted that under specific circumstances an insured party may receive a personal budget (*persoonsgebonden budget*) that enables him to purchase care himself.

e) The Implementation Decree AHCI

In accordance with the Act on the Admission of Health Care Institutions health care providers that provide health care that falls within the scope of either the Health Insurance Act or the Act on Long Time Care must be admitted institutions in order to be allowed to provide health care. Admitted institutions must inter alia meet requirements in the field of governance and requirements that guarantee an orderly and accountable conduct of business, both as laid down in the Implementation Decree AHCI. Sections 6.1 and 6.2 of the Implementation Decree hold requirements that admitted institutions must meet in the field of their governance, and Sections 6.3, 6.4 and 6.5 of the Implementation Decree hold requirements that admitted institutions must meet in the field of their conduct of business.

As concerns the requirements in the field of governance, an admitted institution shall in accordance with Section 6.1(1) have ‘a body that supervises the policy of the everyday or general management of the institution and advises that management’ (under a).⁴³ The wording of this provision is ambiguous, but seems to point in the direction that an admitted institution shall have an internal supervisory function that preferably has the form of a supervisory board (i.e. a two tier of dual board model). The composition of the body shall be such ‘that the members are able to act critically and independently of one another, of the everyday or general management and of any particular interests’ (under b). Also, the institution shall establish the allocation of responsibilities between the everyday or general management and the supervisory body in a transparent way (under c). As concerns the requirements in the field of conduct of business an admitted institution shall establish how it organizes its health care services, whether it is connected with other entities and how the responsibilities in the relationship with those other entities are allocated in a transparent way (Section 6.4(1)). Also, an admitted institution shall make sure that its financial business administration gives insight into its revenues and payments as well into any commitments it has undertaken (Section 6.5).

3. The public housing sector

a) Introduction

The public housing sector in the Netherlands is regulated by the Housing Act (*Woningwet*).⁴⁴ The Housing Act was to a large extent amended and modernized in 2015.⁴⁵

b) The Housing Act

In accordance with Section 19(1) of the Housing Act only associations and foundations whose object is to be active solely in the field of public housing and which have as their object to deploy their financial means solely in the interest of public housing may be admitted to the market. The responsibility for granting admissions lies with the Minister for Housing and Civil Service (*Minister voor Wonen en Rijksdienst*). Reasons for not granting admission may be inter alia that an institution is not financially viable or that its financial continuity is not guaranteed (subsection 3). In order to guarantee that an admitted institution lives up to its objects, the Articles of Association shall state that its purpose is to be active solely in the field of public housing (Section 23(1)). An important provision in this respect is Section 46(1) under a that requires admitted institutions to give preference to housing people who may have trouble finding adequate housing because of their income or other circumstances.

Section 30(1) of the Act requires an admitted institution to have a supervisory board (i.e. an internal supervisory function that shall have the form of a two tier or dual board model). This supervisory board shall consist of at least three members who must be individuals. In accordance with Section 25(1) of the Act the members of the management board of an admitted institution shall be appointed by the supervisory board. Under Section 30(2) the members of the supervisory board shall be appointed by the supervisory board itself. In accordance with Section 25(1) of the Act a member of the management board of an admitted institution shall be

appointed for a period of time not exceeding four years, and may be re-appointed for any number of consecutive periods each not exceeding four years. Under Section 30(4) of the Act a member of the supervisory board of an admitted institution shall be appointed for a period of time not exceeding four years, and may be re-appointed for one consecutive period not exceeding four years. Section 25(2) and Section 30(3) require an admitted institution, before appointing a member of the management board and a member of the supervisory board respectively, to seek the opinion of the Minister with regard to the competence and reliability of the candidate. Section 29b and Section 30(2) require that the management board and the supervisory board respectively make sure that their members have the knowledge and capabilities, and keep developing the knowledge and capabilities, that are necessary for being a board member.

4. Co-determination legislation ('Mitbestimmung') in general and in the semi-public sector

a) Co-determination legislation ('Mitbestimmung') in general

In the Netherlands the Works Councils Act (*Wet op de ondernemingsraden*) requires an employer to establish a works council for each enterprise he maintains where at least 50 persons are employed either as employees or as civil servants (Section 2(1)). For the purposes of applying the Works Councils Act, employers may be both public sector, private sector and semi-public sector employers. A works council has several rights, most importantly the right to give advice on (Section 25) and the right to give consent (Section 27) to a number of important decisions the employer intends to make.

Under Section 25(1) the right to give advice relates to the following decisions the employer intends to make:

- (a) 'transfer control over the enterprise or over a part of it;
- (b) establish or take over or abandon control over another enterprise,

as well as to enter into, significantly change or terminate lasting co-operation with another enterprise, including to enter into, significantly change or terminate a significant financial participation on behalf of or for such an enterprise;

- (c) terminate the activities of the enterprise or of a significant part of it;
- (d) reduce, expand or otherwise change the operations of the enterprise significantly;
- (e) change the organization of the enterprise or the division of powers within the enterprise significantly;
- (f) change the location of the operations of the enterprise;
- (g) recruit or temporarily hire labor on a group basis;
- (h) make a significant investment on behalf of the enterprise;
- (i) contract a significant credit on behalf of the enterprise;
- (j) extend a significant credit and provide security for significant debts of another employer, unless this occurs in the normal conduct of business of the enterprise;
- (k) introduce or change a significant technological arrangement;
- (l) take an important measure in connection with care of the enterprise for the environment, including to take or change a policy arrangement, organizational arrangement or administrative arrangement in connection with the environment;
- (m) establish an arrangement in respect of bearing by the enterprise itself the risks meant in Section 40(1) of the Act on Financing Social Insurances (*Wet financiering sociale verzekeringen*);
- (n) commission an expert from outside the enterprise to advise on any of the subjects above-mentioned or formulate his terms of reference’.

The right to give advice that works councils have under Section 25 derives

its importance from Section 26 of the Works Councils Act. Section 26 gives works councils the right to appeal with the ‘Ondernemingskamer’ of the Court of Appeals in Amsterdam against a decision of the employer that deviates from the advice given by the works council. The phrase Ondernemingskamer could be translated as either Enterprise Court or Enterprise Chamber. Although part of the Court of Appeals in Amsterdam, the Enterprise Chamber acts as the nationwide court of first instance under Section 26 of the Works Councils Act as well under a number of other legal arrangements.

In accordance with Section 26(4) and (5) of the Works Councils Act, the Enterprise Chamber shall judge whether the employer, in weighing all interests involved, could, or could not, have reasonably come to his decision. The Enterprise Chamber can, if so requested by the works council, order the employer to rescind the decision in whole or in part and to reverse the consequences of the decision as specified by the Enterprise Chamber, and/or forbid the employer to perform acts in pursuance of the decision or of parts of it (Section 26(5)).

b) The Act on Co-determination within Health Care Institutions

The Act on Co-determination within Health Care Institutions (*Wet medezeggenschap cliënten zorginstellingen*) requires a health care provider that is an admitted institution under the Act on the Admission of Health Care Institutions, and a health care provider that is being financed in accordance with the Health Insurance Act or the Act on Long Time Care, to establish a client council for each enterprise he maintains (Section 1(1) under a and b and Section 2).⁴⁶ A client council shall represent the common interests of the clients of the health care provider. To accomplish this, a client council has several rights, most importantly the right to give advice on a number of decisions the health care provider intends to make. Under Section 3(1) these are decisions concerning: making a change to the object or to the ideological basis of the institution (under a), transferring control, entering into a concentration that is relevant under the

Competition Act (*Mededingingswet*) or entering into or terminating lasting co-operation with another institution (under b), completely or partly closing the institution, changing the location of the institution or renovating the institution drastically (under c), making a significant change to the organization (under d), reducing, expanding or otherwise changing the operations significantly (under e), appointing persons who will exercise the highest direct authority in managing work within the institution (under f), the budget and the annual accounts (under g), the general policy on admitting clients and terminating care to clients (under h), general matters concerning feeding and the general policy in the areas of safety, health and hygiene as well as giving spiritual care, social assistance and providing recreational and relaxational activities to clients (under i), systematic monitoring, controlling and ameliorating the quality of the care given to clients (under j), establishing or changing a regulation in the field of handling complaints of clients and appointing the persons who are responsible for handling complaints of clients (under k), changing the arrangements on the working of the client council as well as establishing or changing regulations in respect of clients (under l), and appointing persons who are responsible for managing parts of the institution where full day care is given to clients who stay in the institution for a long period (under m).

Conflicts between the admitted institution and a client council over decisions made by the admitted institution that fall within the scope of Section 3(1) of the Act are decided by a confidential committee (Section 10(1)). However, as concerns the decisions referred to in Section 3(1) under i through m, an admitted institution that wants to implement a decision that deviates from the advice of the client council, shall on its own account refer the matter to the confidential committee. In that case, the confidential committee shall decide whether the admitted institution, in weighing all interest involved, could reasonable have come to its decision (Section 4(2) and 10(1) under b). Section 10(1) gives two ways to establish a confidential committee. The first is the establishment by the admitted institution itself. In that case the confidential committee is composed of three members. One member of the confidential committee is appointed by the admitted institution, one member of the confidential committee is appointed by the client council, and both appointed members appoint the

third member. Second, an admitted institution may designate as a confidential committee a committee that is established at an overarching level by organizations that promote the interests of clients and organizations that promote the interests of health care providers together.

c) The Act on Consultations between Tenants and Lessors

In accordance with Section 2 of the Act on Consultations between Tenants and Lessors (*Wet op het overleg huurders verhuurder*) the tenants of the housing facilities of an admitted institution under the Housing Act may establish a tenants' organization (in the form of a tenants' association or tenants' foundation) to combine their interests, and in accordance with Section 2a the tenants of a housing complex (a number of houses that together form one complex) may establish a tenants' council to combine their interests. Under Section 3(2) of the Act an admitted institution shall inform the tenants' organization and the tenants' council (if such an organization or council exists) on any changes the institutions intends to make in its policies concerning: maintaining and taking measures concerning housing facilities and their direct surroundings (under a), demolishing, renovating, acquiring, selling or closing mortgages concerning housing facilities (under b), the policy regarding granting and lessing (under c), the general policy concerning the conditions that govern lessing conditions (under d), the policy concerning lessing prices (under e), the composition, quality and pricing of the services offered by the lessor in respect of services directly related to housing and access to housing (under f), a proposal to enter into a merger (under g), the policy concerning the sustainability of the neighborhoods and areas where the housing facilities and housing complexes are located, as well as the policy to revive those facilities or complexes (under h), the policy concerning developing housing for elderly persons and persons with special needs (under i), contracts on service level agreements (under j), decisions by committees handling complaints (under k), agreements between the lessor and the municipal authorities on bench marks to be achieved (under l).

The tenants' organization or tenants' council may, if they so wish, give advice on these matters (Section 5(1)). In case the admitted institution changes its policy in a way that does not accord with the advice, the tenants' organization or tenants' council may bring the matter before the cantonal section of the District Court (Section 8(1)). The tenants' organization or tenants' council may ask the court to forbid the admitted institution to implement the change in its policy. The court will do so either if the admitted institution fails to motivate why it did not follow the advice, or if the court comes to the conclusion that the admitted institution in weighing the interests involved could not reasonably have decided to deviate from the advice (Section 8(3)).

5. Co-participation legislation in general and in the semi-public sector

a) The mandatory internal supervisory function and co-participation legislation in general

In the Netherlands large public limited companies and private limited companies may be subject to a regime whereby they have a mandatory internal supervisory function that also entails co-participation provisions (co-operative societies and mutual insurance societies are subject to a similar regime). This regime is usually called the 'structuurregime': the 'structural regime', or – more easily understandable – the 'mandatory organizational regime'. This regime applies to public limited companies and private limited companies that meet three cumulative criteria. These criteria are laid down in Section 2:153(2) / 2:263(2) DCC as follows: a. the sum of the issued share capital of the company and its reserves amounts (according to the balance sheet with the explanatory notes) to at least EUR 16,000,000, b. the company has established a works council according to its legal obligations under the Works Councils Act, and c. the company employs at least one hundred employees in the Netherlands.

It should be noted that the mandatory organizational regime takes account of group relations. In a group, only the parent company is subject to the mandatory organizational regime, and its subsidiary companies are exempt

from the mandatory organizational regime. On the one hand, for the purposes of applying the mandatory organizational regime, each works council that is established by a subsidiary company according to its legal obligations is regarded as a works council that is established by the parent company, and all employees who are employed in the Netherlands by subsidiary companies are counted as employees who are employed by the parent company (Section 2:153(2) under b and c / 2:263(2) under b and c DCC). On the other hand, for the purposes of applying the mandatory organizational regime, subsidiary companies are exempt from the regime as soon as the parent company is subject to that regime (Section 2:153(3) under a / 2:263(3) under a DCC).

If a public limited company or a private limited company meets the criteria of Section 2:153(2) / 2:263(2) DCC it is obliged under Section 2:158(1) / 2:268(1) and Section 2:164a(1) / 2:274a(1) DCC to have an internal supervisory function in the form of non-executive directors (in a one tier or unitary board model) or a supervisory board (in a two tier or dual board model). There shall be at least three non-executive directors or supervisory directors (Section 2:158(2) / 2:268(2) DCC). The non-executive directors or supervisory directors are appointed by the general meeting under a rather complex system. In case of a vacancy among the non-executive directors or supervisory directors the following rules apply:

- (a) the non-executive directors or supervisory directors inform both the general meeting and the works council(s) of the vacancy whereupon both bodies may recommend persons who they regard fit to be appointed (Section 2:158(5) / 2:268(5) DCC);
- (b) as concerns one third of the total number of the non-executive directors or supervisory directors the works council(s) has (have) a so-called enhanced right of recommendation (Section 2:158(6) / 2:268(6) DCC). This enhanced right entails that the non-executive directors or supervisory directors as a general rule must accept the person recommended by the works council(s). The non-executive directors or supervisory directors may only refuse to accept the person recommended by the works council(s) on two grounds: either that they expect that the recommended person will not be fit in fulfilling the tasks of a non-executive

director or supervisory director, or that they expect that the group of non-executive directors or supervisory directors will not be properly composed when the recommended person would be appointed;

- (c) having made up their mind, the non-executive directors or supervisory directors put before the general meeting a nomination proposal for a person to be appointed non-executive director or supervisory director by the general meeting (Section 2:158(4) / 2:268(4) DCC);
- (d) the general meeting decides to appoint the proposed nominee or decides not to appoint the proposed nominee (Section 2:158(4) / 2:268(4) DCC);
- (e) in case the general meeting decides not to appoint the proposed nominee and does so with a deciding majority that does not represent at least one third of the company's issued share capital, the non-executive directors or supervisory directors shall convene a second general meeting (Section 2:158(9) / 2:268(9) DCC). This second general meeting then decides finally to appoint the proposed nominee or decides not to appoint the proposed nominee.

As a special feature, when the non-executive directors or supervisory directors refuse to accept the person recommend by the works council(s) under the enhanced right of recommendation, they must immediately open talks with the works council(s) for the purpose of reaching an agreement (Section 2:158(7) / 2:268(7) DCC). When these talks do not lead to a satisfactory result, the non-executive directors or supervisory directors shall put the matter before the Enterprise Chamber of the Court of Appeals in Amsterdam. If the Enterprise Chamber declares the objection raised by the non-executive directors or supervisory directors founded, the works council(s) is (are) then allowed to recommend another person. If the Enterprise Chamber declares the objection raised by the non-executive directors or supervisory directors unfounded, the non-executive directors or supervisory directors must then put before the general meeting a nominating proposal for a person to be appointed non-executive director or

supervisory director in conformity with the recommendation of the works council(s).

Under the mandatory organizational regime the non-executive directors or supervisory directors have two powers: the executive directors must put before the non-executive directors a number of decisions for their approval and the management board must put before the supervisory board a number of decisions for its approval (Section 2:164(1) / 2:274 (1) DCC), and (albeit with some exceptions) the non-executive directors appoint and dismiss the executive directors and the supervisory board appoints and dismisses the members of the management board (Section 2:162 / 2:272 DCC). In case the non- executive directors or supervisory directors have both powers, the ‘full’ mandatory organizational regime is applicable. In case the non-executive directors or supervisory directors have the power to approve or disapprove a number of decisions made by the executive directors or the management board, but do not have the power to appoint and dismiss the executive directors or the members of the management board, the ‘limited’ mandatory organizational regime is applicable. The power of the non-executive directors or supervisory board to approve decisions of the executive directors or the management board under both the full and the limited mandatory organizational regime relates to decisions concerning:

- (a) ‘issuing and acquiring shares of the company as well as debentures on the account of the company, as well as issuing and acquiring debentures on the account of a general partnership or a limited partnership (a partnership en commandite) for all debts of which the company is as a general partner fully liable;
- (b) (Section 2:164(1) DCC:) co-operation in the issuing of depository receipts, either in registered or in bearer form / (Section 2:274(1) DCC:)co-operation in the issuing of depository receipts in registered form;
- (c) (Section 2:164(1) DCC:) application for admission of the instruments as meant under a and b to a regulated market or a multilateral trading facility as referred to in Section 1:1 of the Act on Financial Supervision (*Wet op het financieel toezicht*), or

to a system that is comparable to a regulated market or a multilateral trading facility in a State that is not a member state, as well as application for withdrawal of such an admission / (Section 2:274(1) DCC:) application for admission of the debentures and depository receipts as meant under a and b to a regulated market or a multilateral trading facility as referred to in Section 1:1 of the Act on Financial Supervision (*Wet op het financieel toezicht*), or to a system that is comparable to a regulated market or a multilateral trading facility in a State that is not a member state, as well as application for withdrawal of such an admission;

- (d) entering into or terminating lasting co-operation of the company or of a subsidiary company with another legal entity or general or limited partnership, as well as entering into or terminating such co-operation of the company or of a subsidiary company in its capacity as partner of a general partnership or a limited partnership (a partnership en commandite) for all debts of which the company or the subsidiary company is as a general partner fully liable, in case the co-operation or termination is of drastic importance for the company;
- (e) taking a participating interest to the amount of at least one fourth of the issued share capital of the company to which the reserves must be added (according to the balance sheet with the explanatory notes) in the issued share capital of another company, as well as increasing or decreasing such a participating interest drastically, in case either the company or a subsidiary company does either of these;
- (f) making investments to the amount of at least one fourth of the issued share capital to which the reserves must be added (according to the balance sheet with the explanatory notes);
- (g) a proposal to amend the articles of association;
- (h) a proposal to wind up the company;
- (i) application for the declaration of bankruptcy or for leave to

suspend payment of debts;

- (j) termination of the contacts of employment of a considerable number of employees of the company or of a subsidiary company at the same time or within a short period of time;
- (k) changing the conditions of employment of a considerable number of employees of the company or of a subsidiary company drastically;
- (l) a proposal to reduce the issued share capital.

b) Co-participation legislation in the semi-public sector

Both in the public health sector and in the public housing sector the applicable laws hold specific provisions on co-participation.

In accordance with Section 7 of the Act on Co-determination within Health Care Institutions a health care provider that is a legal entity under private law shall include in its Articles of Association an arrangement that guarantees that its clients are able to influence the composition of the supervisory board. This arrangement shall at a minimum guarantee that the client council(s) has (have) the right to forward a nomination proposal for the appointment of at least one member of the supervisory board (subsection 2). Somewhat strangely, the foregoing does not apply in case the members of the management board receive no payment for their work as directors: in that case (which will seldom occur), the client council(s) shall have the right to forward a nomination proposal for the appointment of at least one member of the management board (subsection 1).

In accordance with Section 30 of the Housing Act the Articles of Association of an admitted institution shall provide that the tenants' organization as meant in the Act on Consultations between Lessors and Tenants shall have the right to forward a nomination proposal for the appointment of at least one member of the supervisory board in case the board consists of three or four members, and shall have the right to forward a nomination proposal for at least two members of the supervisory

board in case the board consist of five of more members (subsection 1 under a). The Articles of Association shall also provide that in the absence of a tenants' organization the tenants themselves shall have the right collectively to forward these nomination proposals (subsection 1 under b). The Articles of Association shall guarantee that the number of members of the supervisory board that are appointed on the basis of nomination proposals by either the tenants' organization or by the tenants themselves shall amount to at least one third of the total number of members of the supervisory board, but shall not form a majority of the members of the supervisory board.

Under Section 26(1) of the Housing Act the supervisory board of an admitted institution shall have the power to approve a number of decisions of the management board. These decisions include decisions concerning the transfer of the enterprise or a major part of it to a third party (under a), entering into or terminating a lasting co-operation of the institution with another legal entity or with a general or limited partnership, as well as entering into or terminating such co-operation of the institution or of a subsidiary company in its capacity as partner of a general partnership or a limited partnership (a partnership en commandite) for all debts of which the institution or the subsidiary company is as a general partner fully liable, in case the co-operation or termination is of drastic importance for the institution (under b), making an investment on behalf of public housing that involves at least EUR 3,000,000 (under c), amending the Articles of Association, or, in case the institution is an association, a proposal to do so (under d), winding up the institution, or, in case the institution is an association, a proposal to do so (under e), application for the declaration of bankruptcy or for leave to suspend payment of debts (under f), simultaneous termination or termination within a short period of time of the contacts of employment of a considerable number of employees of the institution (under g), and changing the conditions of employment of a considerable number of employees of the institution or of persons that work in the institution as independent contractors or of persons that work in the institution via a legal entity or a partnership (under h).

6. The right of inquiry in general and in the semi-public sector

a) The right of inquiry in general

Following Titles 1 through 6 of the Book 2 of the DCC, Titles 7 through 9 deal with mergers and divisions, resolving conflicts and the right of inquiry, and the annual accounts and annual report respectively. The provisions of the right of inquiry are laid down in Articles 2:344-359 DCC. The right of inquiry is a two phased judicial procedure under which the court may order an investigation into the policy and the course of affairs of a legal entity, and may on the basis of the outcome of this investigation order measures in respect of the legal entity. The competent court is the Enterprise Chamber of the Court of Appeals in Amsterdam.

The provisions on the right of inquiry may be applied as regards associations, co-operative societies, mutual insurance societies, public limited companies, private limited companies and foundations. Applicants in the right of inquiry procedure can be in the case of associations, co-operative societies and mutual insurance societies the members of the legal entity, basically on the condition that they represent ten percent of the total number of members (Section 2:346(1) under a DCC). Applicants in the case of public limited companies and private limited companies can be the shareholders of the legal entity, basically on the condition that they represent ten percent of the issued share capital where the issued share capital amounts to a maximum of EUR 22,500,000 (Section 2:346(1) under b) DCC), or one percent of the issued share capital where the issued share capital amounts to more than EUR 22,500,000 (Section 2:346(1) under c DCC). Applicants in the case of all legal entities, including foundations, can be the legal entity itself, represented by either the board, by the non-executive directors (in a one tier or unitary board model) or by the supervisory board (in a two tier of dual board model) (Section 2:346(1) under d and (2) DCC), the receiver in case the legal entity has been declared bankrupt (Section 2:346(3) DCC), and (as outside applicants) trade unions (Section 2:347 DCC) and the public prosecutor with any of the Courts of Appeals for reasons of public interest (Section 2:345(2) DCC).

In the first phase of the inquiry procedure, in accordance with Section 2:350(1) DCC the Enterprise Chamber may adjudge the application if it

establishes that there are well-founded reasons to doubt good policy or to doubt a solid course of affairs on the part of the legal entity (and dismiss the application if it does not find well-founded reasons to doubt good policy or a solid course of affairs). When the Enterprise Chamber rules in favour of the applicant(s) it may appoint one or several persons to investigate the policy and the course of affairs of the corporation, either in its entirety, or with regard to specific parts or a specific period (Section 2:345(1) DCC). The Enterprise Chamber sets the amount of money that the investigation may cost; the legal entity must pay the costs of the investigation (Section 2:350(3) DCC). The investigators may examine all documentation of the legal entity and have access to all property of the legal entity; the directors of the legal entity and all persons who are employed by the legal entity must answer questions asked by the investigators (Section 3:351(1) DCC). The investigators must deposit the report of the investigation at the registry of the Enterprise Chamber (Section 3:353(1) DCC). The legal entity as well as the applicant(s) and their attorneys (and also the public prosecutor with the Court of Appeals) receive copies of the report; the Enterprise Chamber may decide that the report is open for inspection by others.

In the second phase of the right of inquiry procedure in accordance with Section 2:355 (1) DCC the Enterprise Chamber may adjudge the application if it establishes on the basis of the report that was drawn up by the investigator(s) that there was mismanagement on the part of the legal entity (and dismiss the application if it does not find mismanagement). When the Enterprise Chamber rules in favour of the applicant(s) it may order one or more of the following measures in respect of the legal entity: (a) suspension or annulment of decisions of any corporate body of the legal entity, (b) suspension or dismissal of one or more directors, (c) temporary appointment of one or more directors, (d) temporary departure from provisions in the Articles of Association as specified by the court, (e) temporary transfer of shares to a trustee, and even (f) dissolution of the legal entity (Section 3:356 DCC).

In its judgment of 10 January 1990, on appeal from a decision of the Enterprise Chamber, the Supreme Court gave some important clarifications of the provisions on the right of inquiry.⁴⁷ Referring to the legislative history the Supreme Court considered that the purposes of the

right of inquiry:

‘are not just the restructuring and restoration of sound relations by means of measures that serve to reorganize the enterprise of the legal entity concerned, but also bringing matters into the open and establishing responsibility for mismanagement that may exist, while the possibility of prevention [...] cannot be ruled out either’.

The High Court also considered that mismanagement on the part of corporate bodies of a legal entity or on the part of members of those corporate bodies is a contributing factor to the conclusion that there is mismanagement on the part of the legal entity, and that the question whether there is mismanagement on the part of a legal entity’s board (or of the directors) must be answered by taking into account the circumstances under which decisions had to be made at the time. Although, in the opinion of the Supreme Court, a random mistake will not be considered mismanagement normally, the term mismanagement must not be construed to include structural behavior only. Therefore, even one specific act can constitute mismanagement, in particular when that act has had severe consequences. Also, mismanagement is an objective term: when mismanagement on the part of the corporation is derived from mismanagement on the part of a legal entity’s board (or of the directors), it is not dependent on personal culpability on the part of the directors. Likewise, the conclusion that there is mismanagement on the part of the corporation is not dependent on the existence of damage. Further, the Supreme Court supported the Enterprise Chamber in its reasoning that the phrase mismanagement may be paraphrased conveniently as behavior that is in violation of ‘elementary principles of responsible entrepreneurship’.

One provision concerning the right of inquiry deserves special attention. This is Section 2:349a(2) DCC. Under this provision, the applicant(s) who has (have) asked the Enterprise Chamber to appoint one of several persons to investigate the policy and the course of affairs of a legal entity may from the moment they filed their application also ask the Enterprise Chamber to order interim measures in respect of the legal entity. The Enterprise Chamber Affairs may order any measure that is warranted by ‘the state of affairs of the legal entity or by the interest of the inquiry’. This wording gives the Enterprise Chamber broad latitude to intervene in the

policy or the course of affairs of a legal entity from an early stage on. Notably, the interim measures the Enterprise Chamber may order are not confined to range of measures that the Enterprise Chamber may order in accordance with Section 2:356 at the end of the second phase of the right of inquiry procedure.

b) The right of inquiry in the semi-public sector

In addition to the provisions on the right of inquiry in Book 2 of the DCC, in accordance with Section 6.2 of the Implementation Decree AHCI, an admitted institution that is an association or a foundation shall in the Articles of Association grant the right to initiate the right of inquiry procedure to ‘a body that represents the clients of the institution’.⁴⁸ Under this provision an admitted institution could choose its client council(s) as the body(ies) to which it grants this right.

In addition to the provisions on the right of inquiry in Book 2 of the DCC, Section 39 of the Housing Act gives the right to initiate the right of inquiry procedure to both the Minister for Housing and Civil Service and tenants’ associations.

7. Concluding remark

Two important pieces of sector related legislation in the semi-public sector deal with the public health sector and the public housing sector. The central legislation in the public housing sector, the Housing Act, was to a large extent amended and modernized in 2015. In this respect, the legislation in the public health sector, more specifically the Implementation Decree AHCI, seems to be somewhat behind.⁴⁹

III. The dutch management and supervision of legal entities act

1. Introduction

The Dutch Management and Supervision of Legal Entities Act (the "Act")

was submitted to the House of Representatives on 10 June 2016 and is expected to enter into force in 2018.⁵⁰ The Act forms part of efforts to further modernize and harmonize the law of legal entities, as laid down in Book 2 of the DCC. The Act focuses particularly on improving the legislative framework in place for associations, cooperatives, mutual insurance societies and foundations. It aims to both harmonize legislation and codify current standards applied in case law and literature. The amendment proposed was also prompted by incidents that have occurred in foundations in the semi-public sector (see Chapter 2) in recent years. Among these were the collapse or near collapse of Stichting Vestia (a foundation in the public housing sector), several foundations that formed the Meavita-group (in the public health sector) and Stichting ROC Leiden (an educational organization). The Committee on Responsible Management (*Commissie Behoorlijk Bestuur*) recommended in its report of September 2013, amongst others, a more precise description of the duties and liabilities of management board members (directors) and supervisory board members (*Aufsichtsrat*) of institutions in semi-public sectors and also the introduction of a conflict of interest provision for these institutions.⁵¹

2. Most important elements of the Act

The most important elements of the Act are the following:

- (a) the introduction of a statutory basis for the establishment of a supervisory board and a so-called one-tier board in associations and foundations respectively;
- (b) the introduction of general statutory guidelines to be observed by members of the management board and the supervisory board when discharging their duties;
- (c) harmonization of the rules and standards applicable in relation to decision-making and resolution-adoption by bodies when a conflict of interest is the case;
- (d) harmonization of the rules applicable to information provided by the management board to the supervisory board;

- (e) harmonization of provisions on absence and inability to act for all legal entities;
- (f) harmonization of the statutory right to be consulted in advance for members of the boards of legal entities that hold general meetings (i.e. associations, cooperatives and companies);
- (g) uniformization of the rules for liability claims on board members and officers in the event of bankruptcy; and
- (h) modernization of the dismissal procedures by the court for board members of foundations.

3. Legal basis for the supervisory board and the one-tier board

a) Supervisory board

The current statutory provisions in Book 2 of the DCC do not provide explicit basis for the establishment of a supervisory board for associations or foundations. Adoption of the Act would result in the introduction of a basic statutory provision relating to the establishment of a supervisory board in the first title of Book 2 of the DCC. This first title applies to all legal entities, including associations and foundations, cooperatives and mutual insurance societies (Section 2:11 DCC). It is proposed to use one general legal term to identify the supervisory bodies in legal entities: the supervisory board (in Dutch: *raad van commissarissen*). The Explanatory Memorandum accompanying the Act shows that application of the statutory provisions is not affected by the (Dutch) term that a legal entity uses to refer to this body. When the Articles of Association, Charter or Rules of a legal entity make a body responsible for supervising the policy of the (management) board and the general course of affairs in the legal entity and the company or organization affiliated to it, this body will be a supervisory board as defined by law (Section 2:11 DCC). Therefore, a body that the Articles of Association, Charter or Rules has made solely responsible for advising the (management) board or that has another specific sub-task (i.e. an audit committee), cannot be deemed to be a

supervisory board.

All statutory provisions pertaining to the composition and performance of the supervisory board will apply to such a supervisory body that can be deemed to be a supervisory board as defined by law.

It would seem useful for existing legal entities with a supervisory board or a body with a similar name, to at least ascertain whether the body in question qualifies as a supervisory board as defined by the Act before the Act actually enters into force and then amend the relevant provisions contained in the Articles of Association, where necessary.

b) One-tier board

The Management and Supervision Act (*Wet Bestuur en Toezicht*)⁵² that entered into force for public limited companies and private limited companies on 1 January 2013, includes the possibility for such legal entities to establish a one-tier board system (Section 2:129a/239a DCC). The provision currently being proposed according to the Act will offer all legal entities the possibility to opt for a board system of this nature. This one tier board system does not feature a separate supervisory body; the supervisory function is carried out by non-executive directors. Various Dutch associations and foundations have already introduced a board model of this nature. The absence of a general statutory basis for the above is responsible however for legal uncertainty. For this reason the legislator has now chosen to provide for this model by law for all legal entities. However, two comments can be made here. Firstly, it is conceivable that the one-tier board model has been precluded for certain semi-public organizations according to Sector related legislation (see under Chapter 2).⁵³ Furthermore, it is important to consider that, pursuant to the Act, it will not be possible to assign certain specific duties to executive directors (Section 2:9a DCC). This rule applies to chairmanship of the one-tier board, the right to make a recommendation on the appointment of directors and to determine the remuneration to be paid to executive directors. Added to this, only individuals may be appointed to the position of non-executive directors or the position of supervisory director (Section 2:11(1) DCC).

The capacity of executive or non-executive director must be determined at the time of appointment and be entered into the Commercial Register. Where legal entities currently have both a management board and a supervisory board, it is advisable to ascertain whether the existing board structure and current decision-making and resolution-adoption processes can be left unchanged.

4. Uniformization of guidelines for the performance of duties by management directors and supervisory directors

Since the introduction of the Management and Supervision Act on 1 January 2013, the management directors and supervisory directors of public limited companies and private limited companies are required to be guided by the interests of the company and its business when performing their duties (Section 2:129/2:239(5) DCC). In the General Provisions of Book 2 of the DCC (Section 2:9(3) and Section 2:11(4) DCC), the Act states that this standard shall apply to all members of the management board and the supervisory board regardless of the type of legal entity. The wording of the relevant statutory provision has slightly been amended to include the term 'organization', as many associations and foundations, although not prohibited, do not run an enterprise.

5. Uniformization of the conflict of interest provision (“Interessenkonflikt”)

Legislation as it stands today does not include a conflict of interest provision for foundations. A so-called 'representation provision' applies to associations, cooperatives and mutual benefit associations (Section 2:47 and 2:53a(1) DCC), which means that non-compliance with the conflict of interest principle can be invoked against third parties. In practice, both the legal entity and the other party experience a great deal of legal uncertainty as a result. It might for example not always be clear whether a board member is conflicted.

The 'decision-making and resolution-adoption rule' has applied to public and private limited companies since 1 January 2013. It stipulates that a director or supervisory director with a conflict of interest has to abstain

from the discussions and voting in the board meeting. It is proposed now that the conflict of interest provision be moved to the General Provisions of Book 2 of the DCC. This would mean that board members with a conflict of interest would not be permitted to participate in discussions and voting about the subject in question, regardless of the type of legal entity concerned. Non-compliance has no third party effect anymore, but makes the decision by the board voidable. If all of a legal entity's directors have a conflict of interest, decision-making and resolution-adoption power will shift to the supervisory board and, if there is no such board, this power will be vested in the general meeting. Similar rules apply to supervisory directors. Articles of Association may contain different provisions for the management board and the supervisory board.

A special provision will need to be included for board members of foundations, as foundations do not have members or shareholders and therefore do not have a general meeting. With this in mind, it is stipulated in the Act that, if a foundation does not have a supervisory board, power will remain vested in the management board, even where one or more members have a conflict of interest. However, one condition does apply in this respect: the board is required to set out in writing the considerations underlying a decision or resolution, except where the articles provide otherwise (Section 2:9(5) DCC). The same condition will also apply to a supervisory board, should one have been appointed, if each of its directors has a conflict of interest. Non-compliance with this requirement to motivate the resolution will not cause a decision or resolution to become null or void, but will be relevant when accounting for the decision or resolution at a later date (to a receiver in the situation of insolvency, for example).

6. The supply of information by the management board to the supervisory board

To be in a position to supervise a management board properly, it will be important for the supervisory board to receive current, complete and correct information in good time. Unlike public limited companies and private limited companies, associations, foundations, cooperatives and mutual insurance societies are currently not subject to any statutory

provision explicitly setting out the requirement for the management board to provide information to the supervisory board. In the Act, the legislative text applicable to public limited companies and private limited companies is moved to Section 2:11a DCC and becomes applicable to all legal entities as a result. Codification of the general obligation to provide information will not result in any important substantive changes for associations, foundations, cooperatives or mutual insurance societies. This is because they were already subject to this obligation, on the basis of general principles about good governance. However, the new legislative amendment will require the management board to notify the supervisory board in writing, each year, of the main outlines of strategic policy, of general and financial risks and of the administration and control systems used. This requirement shall be new for most Dutch associations and foundations. The object of the codification and harmonization of this obligation is to strengthen the enforceability of information supply. The non-compliance of a management board with the obligation to provide such information may make it easier to hold directors liable in the future. It will also be reasonable to expect supervisory directors to take action when the information required by law is not provided or is not adequate.

7. The absence and inability to act provision

If a member of the management board or the supervisory board resigns (*absence*), or is temporarily unable or permitted to carry out his/her duties (*inability to act*), the aim, in most cases, will be for the other members of the body in question to take care of his/her duties. If management directors have been appointed who have a specific position or a certain title, an alternative provision will often be required. In this situation, it will also be necessary to ensure that, in the event of the absence or inability to act of all of the members of the board, it is still possible to carry out the duties conferred on the body in question. As it currently stands, the law requires public limited companies and private limited companies only to include provisions in their Articles of Association about the provision of management or supervision in the event of the absence or inability to act of management directors and supervisory directors (Section 2:134/2:244(4) DCC).

The Act contains one new general statutory rule that requires all legal entities to include a provision in their Articles of Association on how management or supervision is to be provided for in the event of the absence of or an inability to act by all of the members of the management board or all of the supervisory directors (Section 2:9(6)/2:11(7) DCC). Following from the statutory provisions applicable for companies, all legal entities will be permitted to define the situations in which an inability to act is the case in their Articles of Association. Individuals who act as directors on the basis of a provision of this nature, without formally being appointed as directors, will be considered equivalent to directors (see Section 2:151/2:261 DCC). It is unclear whether the above applies solely to the acts of management they perform or for all acts of management that are carried out by the board as such during the term of their appointment as a deputy.

The possibility currently set out in Sections 2:134(4) and 2:244(4) DCC, being that rules pertaining to absence or an inability to act on the part of one or more directors may also be provided for in the Articles of Association, has not been included in the legislative text proposed. The Explanatory Memorandum explains this as follows: ‘this makes it possible to avoid a situation in which third parties are able to form part of a board for some time without the application of the relevant statutory decision-making and resolution-adoption rules and similar rules applicable under the Articles of Association on the one hand and the safeguards to be observed when appointing a director on the other hand’. This passage implies that a legal entity will no longer be permitted to appoint a third party as a deputy while members of the body in question are still in office. Public limited companies and private limited companies are already frequently utilizing the existing possibility to apply the provision if just one director with a certain title has resigned or if an inability to act is the case. This would apply, for example, for companies with directors A and B. It is expected that this issue is clarified and resolved during the parliamentary debate.

8. The advisory capacity of management directors and supervisory directors

Based on the Act, the members of the management board and the supervisory board of associations, cooperatives and mutual insurance societies will also all individually have the right to give their opinion on a resolution that has been proposed at the general meeting (Section 2:9(7)/2:11(9) DCC). This right already exists for the management directors and supervisory directors of public limited companies and private limited companies. Such provision is mandatory. The failure to (sufficiently) honor this right to be consulted, usually referred to as ‘advisory capacity’, may result in the voidability of the proposed resolution. As such, it is advisable to update existing procedures such that all directors have the advisory capacity due to them. The advisory capacity will also apply to any resolutions that the general meeting makes outside a formal meeting. In this situation, the opportunity to give advice must be offered prior to the adoption of the resolutions in question.

It should be borne in mind that the fact that a board usually convenes the general meeting and sets the agenda does not necessarily mean that the advisory capacity requirement has been honored: each individual management director and supervisory director is able to act in an advisory capacity, regardless of the content of a board resolution previously adopted by majority vote, and can be expressed during the general meeting.

9. Director’s liability

Due in part to the many incidents involving members of the management boards and supervisory boards of Public Housing Associations, Public Health Care Institutions and Educational Institutions, regulations on claims holding the directors and policy makers of associations and foundations liable are now being tightened up. The Act creates uniform regulations that receivers are to use to establish the liability of management directors (Section 2:9c DCC). These regulations will apply *mutatis mutandis* to supervisory directors (Section 2:11c DCC). However, the proposal also means that all other provisions pertaining to liability in the event of bankruptcy will also become applicable to the management and supervisory directors of associations and foundations that are not subject to the levy of corporation tax. After all, in practice, management and supervisory directors of these legal entities are sometimes found to have

committed fraud or are guilty of other forms of serious failure to perform the duties conferred on them. The consultation revealed that tightening up the regulations outlined above is quite extreme for unsalaried board members of non-commercial associations and foundations. These directors are not subject to the reversal of the burden of proof (legal presumption) for liability claims in the event of mismanagement in situations where the obligation to keep records has not been met (Section 2:10 DCC). According to the Explanatory Memorandum to the Act, the object of this addition is to avoid a situation in which volunteers are wrongly prevented from becoming directors of neighborhood associations or sports clubs, for example.

10. Dismissal of management and supervisory directors of foundations

Under the law as it stands, there are just very limited grounds that provide for dismissal by the court (Section 2:298 DCC). The Act introduces a broadening of these grounds. By virtue of the provision proposed, a member of the management board of a foundation may be dismissed by the court:

"for neglecting his/her duties, for other serious reasons, as a result of a drastic change in circumstances, on the grounds of which the continuation of board membership cannot reasonably be tolerated, and due to non-compliance or improper compliance with an order from the court in preliminary relief proceedings" (Section 2:298(1) DCC).

If a supervisory board has been established for a foundation, the supervisory directors will not be subject to any statutory court dismissals at all under the law as it stands. With this in mind, the provision pertaining to the dismissal of an officer of a foundation will be declared applicable *mutatis mutandis* to the supervisory directors of foundations (Section 2:298(4) DCC).

The possibility of dismissal by the court, at the request of the Public Prosecutor or an interested party (this could also be the State), is intended to serve as a basic rule. The Articles or Sector related legislation, may provide for other criteria to intervene in the composition of the board and the supervisory board.

In practice, it is also relevant to mention that a board member who has been dismissed by the court may not become a board member of a foundation for a period of five years after his/her dismissal. It should also be noted that these regulations are to be distinguished from another new Act on the disqualification of members of boards of legal entities that entered into force with effect from 1 July 2016 (Section 106a of the Bankruptcy Act (*Faillissementswet*)).

11. Transitional legislation

The aim of the Act is to harmonize, tighten up and clarify management and supervision regulations for all legal entities. This will meet a wish expressed by politicians, but also a need that exists in practice. The legal infrastructure will be improved as a result, greater legal certainty will be achieved, it will contribute to the combating of abuse and, last but not least, legislation will be modernized. The date envisaged for the Act's entry into force will presumably be 1 January, 2018. The Act provides for entry into force with direct effect, but only in relation to acts that take place after its entry into force. It will apply to both existing and new legal entities. According to the Explanatory Memorandum to the Act the amendment of Articles of Association is not required by virtue of the Act. Only where legislation imposes an obligation (see under 3.7) to create a provision in Articles, such as absence or inability-to-act regulations for associations and foundations (Section 2:9(6) DCC), does the Act stipulate that it will be necessary to include the provision in the Articles when they are next amended. However, it will be advisable for many associations, foundations and cooperatives to amend their Articles before this time.

IV. Specific use of dutch foundations

1. General

As mentioned in the introduction of the chapter, the foundation under Dutch law is nowadays used for various different purposes, such as:

- (a) charitable or other non-profit purposes;
- (b) protection against (hostile) take-overs of listed companies;
- (c) social enterprises (health care, education, et cetera);
- (d) pension funds;
- (e) private wealth planning;
- (f) asset protection; and
- (g) estate planning.

In the next paragraphs we will outline the main characteristics of three types of use of the foundation.

2. Foundation as Dutch (civil) law alternative to the common law trust

Worldwide the ‘trust’ is a well-known legal form, which is regularly used for asset protection and private wealth and estate planning purposes. The legal concept of the ‘trust’ can generally be described as a legal relationship set-up by a settlor, which separates one or more assets from his estate to that end by transferring those assets to a trustee for the benefit of the beneficiaries of the trust. As the Netherlands is a civil law jurisdiction, Dutch law does not provide for the possibility to set-up a Dutch law governed trust.⁵⁴ However, the Dutch law foundation – when combined with other elements of Dutch law – can form an interesting civil law alternative to the common law trust. Below we will briefly outline the use of the foundation as “civil law trust”.

In short⁵⁵, the Dutch equivalent of the trust is construed by incorporating a

foundation, to which subsequently one or more assets are donated. Under Dutch law, a donor may determine that the donation is subject to certain obligations and instructions to be observed by the donee (*lasten*). Such obligations can e.g. be the obligation for the donee (i.e. the foundation) to transfer the donated assets to certain beneficiaries in the event of the death of the donor. To some extent, such obligations and instructions can be compared with the concept of the “letter of wishes” in common law trust structures. Additionally, the donation can be made revocable, enabling the donor to reverse the structure and regain the donated assets.

Though based on (long-standing) legal elements of Dutch law, the use of the foundation as a “civil law trust” is still relatively rare. In view of the global tendency to replace offshore structures for more reputable alternatives, the interest for the “civil law trust” is steadily growing. This interest is mainly due to legal personality and flexibility of the foundation, which allows the incorporator to transfer his assets to an orphan entity, which governance can be tailored to his wishes (e.g. by installing a corporate body with powers similar to the “protector” in common law trusts). Moreover, the principle of the freedom of contract allows the donor to tailor the contents of the donation deed, by introducing tailor-made obligations, instructions and conditions (precedent and/or subsequent). Finally, if properly structured, the “civil law trust” can be made transparent for Dutch tax purposes.

3. Foundation as protection against (hostile) take-overs

Over the past decades Dutch legal practice developed a (nowadays regularly used) structure for the protection of listed companies against (hostile) take-overs. The foundation forms an important element of this effective structure. The effectiveness of this protection structure is result of the combination of the independent (“orphan”) nature of the foundation and some specific features of Dutch corporate law.

In short, the protection scheme is set up in the following manner:⁵⁶ A listed company incorporates a foundation with the objective of looking after the best interests of the company, its enterprise and its stakeholders. Subsequently, the Articles of Association of said company are amended in

order to allow for the issuance of preference shares. The reasons therefor are twofold. First of all, under Dutch corporate law the issuance of preference shares does not trigger pre-emptive rights for the shareholders of the company (which could prevent that the preference shares are indeed issued to the foundation). Another reason for using preference shares (instead of common shares) is that these shares are only entitled to a preferred (but very limited) dividend (and usually neither to any liquidation surplus), which effectively reduces the market value of such shares. Consequently, preference shares can typically be issued at par. Combined with the fact that pursuant to Dutch corporate law only 25 percent of the par value of a share in a public company has to be paid-in, this allows the foundation to acquire a fairly large stake in the company (with full voting rights) at relatively low costs.

The capstone is formed by the fact that the general meeting transfers its power to issue preference shares to another corporate body (e.g. the supervisory board) for a certain period of time (statutorily limited to 5 years), placing the relevant corporate body in the position to take measures when it deems this to be appropriate (e.g. in the event of a take-over bid). As the aforementioned delegation of the power to issue shares is statutorily limited in time (and consequently has to be renewed every 5 years), a commonly used alternative is found in the use of a call option agreement between the foundation and the company concerned. Apart from the avoidance of the need for delegation of the power to issue shares, this alternative has the advantage that the initiative for taking measures against the take-over bid is placed in the hands of an independent foundation and consequently avoids that the corporate body to which the power to issue shares was delegated, is accused of abusing said power.

Though bound by several conditions and restriction in regulatory laws and regulations, this protection mechanism has been successfully used on multiple occasions in the past decades. In the same period the use of this structure was the subject of several court cases. The outcome of said court cases was – in short – that under certain circumstances the use of a protection mechanism can be justified, if such mechanism is necessary in view of e.g. the continuity of (the strategy of) the company and the interests of its stakeholders.⁵⁷ This is to be assessed on a case-to-case basis. In general, this protection structure has proved to be a sustainable

means of protection against take-over bids.⁵⁸

4. Foundation used for private wealth and privacy protection purposes

Another very frequently used structure in which the Dutch foundation has an important role, is the so-called "STAK-structure", in which a Dutch foundation acts as the custodian and administrator of certain assets for fiduciary purposes. In such structures the foundation is commonly called a "STAK" (being the abbreviation of 'Stichting Administratiekantoor').⁵⁹

The implementation of a STAK-structure requires three different steps. The first step is the incorporation of the foundation and establishing her Articles of Association. The second step concerns the establishment of the conditions of administration. These conditions form the basis of the fiduciary relationship between the STAK and the depositary receipt holders, as this document contains the conditions under which the STAK will perform its fiduciary duties. These conditions include both rights and obligations for the depositary receipt holders towards the STAK (and vice versa).⁶⁰ The final step is formed by transferring (e.g) shares to the STAK in exchange for the issuance (by the STAK) of depositary receipts of those shares. By transferring shares to the STAK, the transferor accepts the conditions of administration and enters into an agreement with the STAK for it to keep the shares in administration. In return the STAK will issue depositary receipts of the transferred shares. These depositary receipts are contractual claims, which form the embodiment of the rights and obligations of the holder of those depositary receipts towards the STAK (which rights and obligations are laid down in the Articles of Association and the conditions of administration of the STAK).

The fiduciary nature of the STAK is characterized by the fact that the foundation does not hold assets on its own behalf, but rather on behalf of the persons who transferred these assets to the STAK for that purpose. Due to its fiduciary relationship with these depositary receipt holders, in the performance of this duty the STAK doesn't act in its own best interest, but rather in the interests of the depositary receipt holders as well as the assets itself (e.g. the continuity of the company in the capital of which the STAK holds shares).

As a general rule, a STAK-structure is set-up in order to separate control (over certain assets) from the financial interest (related to these assets). This separation is achieved by transferring shares to the STAK, in return for which the STAK issues depositary receipts of these shares to the transferring shareholder. From the moment of the aforementioned transfer the STAK becomes the legal owner of the shares, but – due to a contractual relationship with the STAK – the STAK will hold these assets for the risk and the account of the holders of the depositary receipts of those shares (instead of for its own risk and account). As a result the depositary receipt holders will have the financial interest in the shares (through the depositary receipts), while – from a legal perspective – the STAK (as legal owner) will have full control over the shares.⁶¹

The STAK-structure is often used for protecting the continuity of family-owned companies, especially in case it is considered to transfer the shares in the capital of the company to the next generation. It is often seen that – for estate planning purposes – the entrepreneur wishes to transfer his wealth to the next generation, while remaining in control. The STAK-structure offers him this possibility, as he can donate his depositary receipts (i.e. the financial interest) to his children, while he – as (sole) member of the board of the STAK – will remain to have full control over the shares held by the STAK.

A STAK-structure can also be of good service in case of employee participation schemes. Normally, if employees would acquire shares in the capital of the company, they would have access to the general meeting of shareholders. As a result they would also get access to certain company-sensitive information and become involved in important shareholders' resolutions, such as determining the remuneration of the management board. In case the employee participation scheme is set-up with the use of a STAK, it is possible for employees to participate in the capital of the company through depositary receipts, while the control over the corresponding shares is allocated to (the board of) the STAK.

Finally, the STAK-structure is used for privacy purposes. In some jurisdictions (such as the Netherlands) a shareholder who owns 100% of the shares in the capital of a company, has to be registered as such in the Trade Register. As information registered in the Trade Register is (in

principle) public accessible, third parties would be able to see who the legal owner of the company is. If – for privacy purposes – it is desired to keep such information private, it could be considered to use a STAK-structure. After the transfer of the shares and the issuance of the depositary receipts, the STAK will in principle become the sole shareholder and will consequently be registered as such in the Trade Register (instead of the former shareholder). As the aforementioned obligation only concerns the registration of sole shareholders and the STAK has no shareholders (or members), public disclosure of a sole financial stakeholder at the level of the STAK can be avoided.

V. Abstract

The Dutch law governed foundation is characterized by its very flexible nature. This is mainly due to the fact that Dutch law only provides for a very limited number of statutory provisions on foundations. As a result of this flexible nature the Dutch law governed foundation is used for various different purposes, e.g. charitable, social, scientific, private wealth planning, privacy and asset protection purposes.

This Article outlines the main aspects of this versatile legal form, starting with an overview of the general legal characteristics of the foundation. In view of the fact that the foundation is mainly characterized by its objects as well as the fact that the foundation only has one (mandatory) corporate body (being the management board), particular attention is paid to the objects clause of and the governance within the foundation. As the number of statutory provisions on foundations is very limited, the foundation is very flexible in (for instance) structuring its objectives and the desired composition, appointment and internal governance of the management board. Additionally, the first section discussed the procedure of incorporation, amendment of the articles of association, dissolution as well as the reporting / filing requirements for foundations.

The second section of this Article focuses on the use of the foundation in the semi-public sector, as the foundation is the predominant legal form used in those sectors. For these specific sectors additional branch related regulations apply, imposing specific requirements as to e.g. governance, co-determination and co-participation. This contribution elaborates on the

main sector specific regulations and their impact on the governance within the foundation.

The third section of this Article sets out current legislative developments, more in particular the pending Act on Management and Supervision of Legal Entities (*Wetsvoorstel Bestuur & Toezicht Rechtspersonen*). The Act focuses particularly on improving and harmonizing the legislative framework in place for associations, cooperatives, mutual insurance societies and foundations. This section entails an overview of the main changes introduced by said Act. In this respect specific attention is paid to e.g. the introduction of (i) a statutory basis for the establishment of a supervision board or one tier board in foundations and (ii) a statutory provision on conflicts of interest.

This Article is concluded with a few examples of the way the Dutch foundation is used in practice, more in particular for fiduciary purposes. The first example outlines the use of the foundation as civil law equivalent to the common law trust, which is created by combining interesting longstanding concepts of Dutch law (e.g. the donation). The second example sets out the (tested and generally accepted) use of the foundation for the purpose of protecting Dutch listed companies against hostile takeover bids. The final example describes the role that the Dutch foundation can play in protecting the continuity of family owned business by separating the control over shares from the financial rights attributable to such shares.

- 1 *J.M.M. Maeijer*, Mr. C. Asser's Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht, 2. Vertegenwoordiging en Rechtspersoon. Deel II. De Rechtspersoon, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1997, nrs. 443-450 and *P.L. Dijk & T.J. van der Ploeg*, Van vereniging en stichting ,coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij, Deventer: Kluwer 2013 (6th edition), paragraph 1.2.5.
- 2 E.g. Titles 1 and 9 of Book 2 DCC, which provide for general provisions that (can) apply to all Dutch law governed legal entities.
- 3 *M.J. Kroeze* (m.m.v. H. Beckman, M.A. Verbrugh), Mr. C. Asser's Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 2. Rechtspersonenrecht. Deel I. De rechtspersoon, Deventer: Kluwer 2015, nr. 55.
- 4 See previous footnote.
- 5 *M. Koelemeijer*, in: J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red.), Handboek Stichting en Vereniging, Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, paragraph 2.1.3.
- 6 Section 2:285(2) DCC.

- 7 The official seat of the foundation is the municipality in the Netherlands where (according to the articles of association) the foundation is officially located for the purpose of determining e.g. which domestic court is competent to handle law suits in which the foundation is involved and which domestic tax laws apply to the foundation. Please note that the actual place of management does not have to coincide with the official seat. Moreover, in accordance with the incorporation doctrine that is being applied in the Netherlands, contrary to the official seat the actual place of management may be located outside the Netherlands.
- 8 Section 2:7 DCC.
- 9 Section 2:20(2) DCC.
- 10 See among others *W.J.M. van Veen*, 'Het uitkeringsverbod bij de stichting revisited', *TvOB* 2013-4; *G.J.C. Rensen*, Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 2. Rechtspersonenrecht. Deel III. Overige rechtspersonen. Vereniging, coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij, stichting, kerkgenootschap en Europese rechtsvormen, Deventer: Kluwer 2012, nr. 323; en *C.A. Schwarz*, 'Het vermogen van de stichting en uitkeringsverbod', in: M.L. Lennarts, W.J.M. van Veen & D.F.M.M. Zaman, *De stichting, kritische beschouwingen over de wettelijke regeling voor een veelzijdige rechtsvorm*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, p. 37 and *M. Koelemeijer*, in: *Handboek Stichting en Vereniging*, J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red) Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 66.
- 11 See also paragraph 1.2.7.1.
- 12 See *P.L. Dijk & T.J. van der Ploeg*, *Van vereniging en stichting ,coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij*, Deventer: Kluwer 2013 (6th edition), p. 335 and *G.J.C. Rensen*, Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 2. Rechtspersonenrecht. Deel III. Overige rechtspersonen. Vereniging, coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij, stichting, kerkgenootschap en Europese rechtsvormen, Deventer: Kluwer 2012, nr. 361.
- 13 In view thereof it could be argued that in the event that a foundation has no funds available, substantial amendments of the objects clause of a foundation should be feasible (as such amendment would not affect the interests of the persons that made donations to the foundation in view of its objects clause).
- 14 Section 2:294(1) and (2) DCC.
- 15 Amsterdam Court of Appeals 12 April 2016, JOR 2016/154.
- 16 As a starting point, Section 2:17 DCC dictates that legal entities (e.g. foundations) are incorporated for an indefinite period of time. However, this only means that legal entities cannot be incorporated for a pre-determined period of time. This starting point does not restrict the power of the management board (or other corporate body) to adopt a resolution to dissolve the foundation.
- 17 See Sections 2:21 and 2:301 DCC.
- 18 E.g. due to an invalidly executed notarial deed.
- 19 See paragraph 1.2.6 for these statutory requirements.
- 20 This can for instance occur in case a foundation has the objective of supporting

veterans of the First World War and all such veterans have passed away.

- 21 See Section 2:19a DCC.
- 22 Please note that the authority to manage the affairs of the foundation is mandatorily vested in the management board (and cannot be vested in another corporate body).
- 23 In the event a management board member was dismissed by the court, said person cannot be appointed as a management board member of any foundation under Dutch law for a period of 5 years after said dismissal. See Section 2:298(3) DCC.
- 24 This will most likely change to a certain extent, once the Dutch Management and Supervision of Legal Entities Act is introduced. See also paragraph 3.5 below, in particular the part that relates to conflicts of interest.
- 25 Section 2:8(1) DCC.
- 26 In the current version of the Dutch Management and Supervision of Legal Entities Act this rule will codified.
- 27 *J.J.A. Hamers*, in: *Handboek Stichting en Vereniging*, J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red) Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 151.
- 28 *M. van Uchelen-Schipper*, in: *Handboek Stichting en Vereniging*, J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red) Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 242.
- 29 This will change with the introduction of the Dutch Management and Supervision of Legal Entities Act (in its current form), as this act will introduce a general provision regarding the establishment, composition, duties of and the governance within the supervisory board of a foundation. See also paragraphs 3.3.1 and 3.4 below.
- 30 *M. van Uchelen-Schipper*, in: *Handboek Stichting en Vereniging*, J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red) Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 244-246.
- 31 See also paragraph 1.2.9.
- 32 See also paragraph 1.3.2.2.
- 33 District Court of Noord-Holland, 30 June 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:5331.
- 34 See <http://www.cbf.nl/the-central-bureau-on-fundraising/>.
- 35 Section 2 of the Trade Register Resolution 2008 (*Handelsregisterbesluit 2008*) defines an “enterprise” as a sufficiently independent organizational unity of one or more persons in which – through adequate contribution of labor or funds – services are rendered, goods are supplied or projects are realized for the benefit of third parties, with the objective of gaining profits.
- 36 See https://www.internetconsultatie.nl/publicatieplicht_stichtingen.
- 37 Please note that – if so desired – the management board is free to decide that the annual accounts will be drawn-up in accordance with other international accounting standards (such as IAS/IFRS).
- 38 Section 2:397(1) DCC defines “mid-sized” foundations with a definition which is similar to the definition of “small-sized” foundation, on the understanding that the relevant thresholds are set at EUR 20,000,000, EUR 40,000,000 and 250 employees respectively.
- 39 Instellingsbesluit Commissie Maatschappelijk verantwoord bestuur en toezicht in

semipublieke sectoren (16 mei 2013, Minister of Economic Affairs), Stcrt. 2013/13277.

- 40 Een lastig gesprek (September 2013, Commission on Socially responsible management and supervision in the semi-public sectors), addendum to Parliamentary Papers II, Assembly 2012-2013, 28 479, Rechtspositie van politieke ambtsdragers, nr 68, letter by the Minister of Economic Affairs (11 September 2013).
- 41 Cfr. S. Gevers, 'Het veranderende wettelijke kader', in: Nieuwe wetgeving in de gezondheidszorg, Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 9-15; S. Gevers, 'Kwaliteit van zorg', in: Nieuwe wetgeving in de gezondheidszorg, Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 25-32; N. Haase, 'Klachten en geschillen', in: Nieuwe wetgeving in de gezondheidszorg, Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 33-38; A.G.H. Klaassen, 'Professionalisering van intern toezicht bij zorgaanbieders', Tijdschrift voor Gezondheidsrecht 2013-4, p. 334-345.
- 42 Cfr. M. van den Broek, 'Winstuitkering in de zorg', in: Nieuwe wetgeving in de gezondheidszorg, Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 47-55; E. Plomp, 'Wetsvoorstel voorwaarden voor winstuitkering aanbieders medisch-specialistische zorg', Tijdschrift voor Gezondheidsrecht 2012-7, p. 548-563.
- 43 Cfr. A.G.H. Klaassen, 'Professionalisering van intern toezicht bij zorgaanbieders', Tijdschrift voor Gezondheidsrecht 2013-4, p. 334-345.
- 44 Cfr. B. Kemp & K. Schwarz, 'Het ledenverbod, de governance van stichtingen en het Wetsvoorstel "Herzieningswet toegelaten instellingen volkshuisvesting"', Ondernemingsrecht 2013-17, p. 609-618; E.-M. Peeters, Intern toezicht bij woningcorporaties: de vrijblijvendheid voorbij, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014, p. 18-19; M. van Olffen & N. M. van Dijk, 'Een ingrijpende verbouwing voor woningcorporaties!', Ondernemingsrecht 2013-6, p. 223-229; W.N. Schreuder en J.H. Broek, 'Wijziging van de Woningwet: governance van "toegelaten instellingen"', Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur 2013-3, p. 86-94.
- 45 Cfr. the Decree of 16 June 2015, Stb. 2015, 232 (Besluit van 16 juni 2015, houdende vaststelling van de tijdstippen van inwerkingtreding van de Herzieningswet toegelaten instellingen volkshuisvesting, de wet van 20 maart 2015 (Stb. 146) tot wijziging van de Herzieningswet toegelaten instellingen volkshuisvesting en het Besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015, alsmede vaststelling van het tijdstip, bedoeld in artikel Ibis van de Herzieningswet toegelaten instellingen volkshuisvesting).
- 46 Cfr. M. van der Kamp & D.J. Rutgers, 'Medezeggenschap in zorginstellingen', in: Nieuwe wetgeving in de gezondheidszorg, Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 39-46.
- 47 Supreme Court 10 January 1990, NJ 1990, 466 (Ogem).
- 48 Cfr. R. Goodijk, Falend toezicht in semipublieke organisaties? Zoeken naar verklaringen, Assen: Van Gorcum 2013, p. 35-36.
- 49 Cfr. A.G.H. Klaassen, 'Geen wetsvoorstel Goed bestuur in de zorg: terecht of niet?', Tijdschrift voor Gezondheidsrecht 2016-3, p. 128-140.
- 50 Parliamentary Papers II 2015/2016, 34 491.

- 51 A Draft Act was submitted for consultation on 6 February 2014 (www.internetconsultatie.nl/bestuurentoezichtrechtspersonen and *M.J. van Uchelen-Schipper*, ‘Bestuur en toezicht bij verenigingen en stichtingen; anticiperen op nieuwe tegenstrijdig belangregels?’, JBN 2015/30). The consultation culminated with broad support for the improvement of the quality of management and supervision in the legal entities in question.
- 52 Stb. 2011, 275.
- 53 See also the special issue on Sectoral legislation of legal entities, Sectoraal rechtspersonenrecht, WPNR 2015/7088.
- 54 It should be noted that under certain conditions foreign law governed trusts are recognized in the Netherlands. The rules concerning recognition of trust are laid down in the Hague Trust Convention 1985 (‘Convention of 1 July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition’). Furthermore, the Dutch legislator is considering the introduction of a Dutch law governed trust, but so far draft legislation is still to be prepared and is not expected shortly.
- 55 *M.A.M. van Steensel*, in: *Handboek Stichting en Vereniging*, J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red) Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 428.
- 56 *G. van Solinge & M.P. Nieuwe Weme* (m.m.v. R.G.J. Nowak), *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 2. Rechtspersonen. Deel II. De naamloze en besloten vennootschap*, Deventer: Kluwer 2009, p. 639-641. For protection structures in general see Chapter 10 section 1 of the aforementioned handbook.
- 57 Supreme Court, 18 April 2003, NJ 2003, 286; JOR 2003/110 (RNA).
- 58 *G. van Solinge & M.P. Nieuwe Weme* (m.m.v. R.G.J. Nowak), *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 2. Rechtspersonen. Deel II. De naamloze en besloten vennootschap*, Deventer: Kluwer 2009, p. 635.
- 59 *M.A.M. van Steensel*, in: *Handboek Stichting en Vereniging*, J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red) Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 410.
- 60 *M.A.M. van Steensel*, in: *Handboek Stichting en Vereniging*, J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red) Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 413 e.v. and *F.J.P. van den Ingh*, *Certificering en certificaat van aandeel bij de besloten vennootschap*, Deventer: Kluwer 1991, p. 154 e.v.
- 61 *M.A.M. van Steensel*, in: *Handboek Stichting en Vereniging*, J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz en D.F.M.M. Zaman (red) Zutphen: Uitgeverij Paris 2015, p. 410.

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2016 in Deutschland

NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE

- I. Gesetzgebung
- II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen
- III. Aus der Finanzrechtsprechung
 - 1. EuGH-Entscheidungen
 - 2. BFH-Entscheidungen
 - 3. Entscheidungen der Finanzgerichte
- IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen
 - 1. BMF-Schreiben
 - 2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen
 - 3. Pressemitteilungen

I. Gesetzgebung

Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG (ErbStRG)

Am 14.10.2016 hat der Bundesrat das neue Erbschaftsteuergesetz verabschiedet, das am 9.11.2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurde und rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft getreten ist. Mit Entscheidung vom 17.12.2014 hatte das BVerfG die seit dem 1.1.2009 geltende Fassung des Erbschaftsteuergesetzes für verfassungswidrig erklärt, insbesondere wegen der zu weitreichenden Privilegierung betrieblichen Vermögens. Die Verschonungsmodelle für begünstigungsfähiges Vermögen, die bei im Grundsatz steuerpflichtigen Übertragungen auch bei der Übertragung auf nicht steuerpflichtige

Körperschaften oder Familienstiftungen in vollem Umfang Anwendung finden, bleiben auch nach der neuen Gesetzesfassung bestehen. Bei Erwerben bis zu einer Höhe von 26 Mio. Euro bleibt es im Wesentlichen bei den bisherigen Möglichkeiten der Steuerverschonung. Betriebsübertragungen sind daher zu 85 oder sogar zu 100 Prozent steuerfrei möglich. Bedingung ist, dass Firmenerben die Arbeitsplätze im Wesentlichen erhalten, innerhalb der Haltefrist nicht mehr als die laufenden Gewinne entnehmen und das Unternehmen über mindestens fünf oder sieben Jahre fortführen. Eine der wesentlichen Neuerungen stellt die verschärfte Lohnsummenregelung dar. So sind zukünftig nur Kleinbetriebe mit bis zu fünf Arbeitnehmern weiterhin von der Lohnsummenprüfung befreit. Neu sind zudem Einschränkungen der Verschonung bei der Übertragung von Großvermögen. Überschreitet der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens die Grenze von 26 Mio. Euro, kann der Steuerpflichtige zwischen einer Minderung des Verschonungsabschlags (Abschmelzmodell) oder einer Verschonungsbedarfsprüfung wählen. Weitere Änderungen betreffen unter anderem die Einschränkung der Stundungsmöglichkeit und die Regelungen zum Verwaltungsvermögen.

II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen

1. EuGH zu Krankentransporten im Wege der Direktvergabe

Mit Urteil vom 28.1.2016 hat der EuGH in einem Vorabentscheidungsersuchen klargestellt, dass die europarechtlich geregelte Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV, Art. 56 ff. AEUV) solchen nationalen Regelungen, nach welchen Krankentransporte im Wege der Direktvergabe ohne jegliche Bekanntmachung und unter Erstattung der aufgewandten Kosten an Freiwilligenorganisationen vergeben werden dürfen, grundsätzlich nicht entgegenstehen.¹ Allerdings sei Voraussetzung, dass der rechtliche und vertragliche Rahmen, in dem diese Organisationen tätig sind, tatsächlich zu dem sozialen Zweck und zu den Zielen der Solidarität und der Haushaltseffizienz beitrage. Dabei sei es Sache des Mitgliedstaates, für die Ausübung dieser Tätigkeiten Grenzen festzulegen, denn diese müssten

gewährleisten, dass die genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Verhältnis zur Gesamtheit der von diesen Organisationen ausgeübten Tätigkeiten geringfügig sind und deren freiwillige Tätigkeit unterstützen. Dabei sei eine Behörde eines Mitgliedstaates, welche mit derartigen Organisationen Übereinkünfte schließen will, nach Unionsrecht nicht verpflichtet, vorher die Angebote verschiedener Organisationen zu vergleichen.

2. EuGH zur Anwendbarkeit des AÜG bei der Schwesternschaft vom Deutschen Roten Kreuz e.V.

Der EuGH hat mit Urteil vom 17.11.2016 entschieden, dass Vereine auch dann einer Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis bedürfen, wenn sie einem Dritten Vereinsmitglieder überlassen.² So seien (Vereins-)Mitglieder einer Schwesternschaft des Deutschen Roten Kreuzes e.V., die im Rahmen eines Gestellungsvertrags in einer Klinik eingesetzt werden sollen, als Arbeitnehmer im Sinne der Leiharbeitsrichtlinie 2008/104/EG anzusehen, obwohl sie nach deutschem Recht keine Arbeitnehmer sind. Art. 1 Abs. 1 und 2 der Richtlinie über Leiharbeit seien dahingehend auszulegen, dass die durch einen Verein, der keinen Erwerbszweck verfolgt, gegen ein Gestellungsentgelt erfolgende Überlassung eines Vereinsmitglieds an ein entleihendes Unternehmen, damit das Mitglied bei diesem hauptberuflich und unter dessen Leitung gegen eine Vergütung Arbeitsleistungen erbringt, in den Anwendungsbereich der Richtlinie falle, sofern das Mitglied aufgrund dieser Arbeitsleistung in dem betreffenden Mitgliedstaat geschützt ist. Dies sei durch das zuständige Gericht zu überprüfen. Dabei komme es nicht auf die rechtliche Einordnung des Beschäftigungsverhältnisses nach nationalem Recht an.

3. BGH zum Grundbuchverfahren betreffend die Eintragung eines nichtrechtsfähigen Vereins

Der BGH hat mit Urteil vom 21.1.2016 festgestellt, dass ein nichtrechtsfähiger Verein nicht allein unter seinem Namen in das Grundbuch eingetragen werden kann.³ Im Grundbuchverfahrensrecht gelte das Prinzip der strengen Publizität sachenrechtlicher Verhältnisse an

Grundstücken. Dem nichtrechtsfähigen Verein fehle es an jedweder Publizität hinsichtlich der Existenz, des jeweiligen Mitgliederbestandes und seiner jeweiligen Satzung, weswegen sich der Rechtsverkehr von seiner Existenz und Identität nicht zuverlässig überzeugen könne. Der das Grundbuchrecht beherrschende Grundsatz der Bestimmtheit und Klarheit erfordere auch bei diesem eine der Rechtsklarheit dienende und Verwechslungen ausschließende Angabe des Rechtsinhabers. Klarheit bestehe aber nur, wenn die Identität des Eingetragenen ohne Schwierigkeiten feststellbar ist. Auch die Mitglieder des Vereins müssten in das Grundbuch eingetragen werden. Bedenken, dass bei besonders mitgliederstarken Vereinen eine faktische Grundbuchsperrung eintreten könne, ließ der BGH nicht gelten. Praktikabilitätsabwägungen könnten nicht so schwer wiegen, als dass eine Ausnahme gerechtfertigt wäre. Schließlich sei es dem nichtrechtsfähigen Verein möglich, sich in das Vereinsregister eintragen zu lassen und somit seine Rechtsfähigkeit zu erlangen.

4. BGH zum Stiftungskollisionsrecht

Für das Stiftungskollisionsrecht ist auf die Grundsätze des Internationalen Gesellschaftsrechts zurückzugreifen, da das deutsche Stiftungskollisionsrecht gesetzlich nicht geregelt ist. Dies stellte der BGH nunmehr erstmals mit Urteil vom 8.9.2016 ausdrücklich fest.⁴ Im Internationalen Gesellschaftsrecht unterliegen nicht nur die Entstehung der Gesellschaft, ihre Rechtsfähigkeit, ihre organschaftliche Verfassung und ihre sonstigen inneren Verhältnisse dem Personalstatut. Vielmehr bestimmen sich hiernach unter anderem auch die Rechtsstellung als Gesellschafter sowie die aus dieser Stellung folgenden Rechte und ihre Ausgestaltung, wie etwa z.B. die Auskunfts- und Rechenschaftsansprüche. Dabei bedeute die Übertragung dieser Grundsätze auf das Stiftungsrecht, dass auch für die Rechtsstellung als Destinatär und die daraus folgenden Ansprüche, Zuwendungen aus dem Stiftungsvermögen zu erhalten, das Personalstatut der Stiftung maßgeblich sei. Richtungsgebend seien die Grundsätze des Internationalen Gesellschaftsrechts, wobei bei einer Gründung einer Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat die sogenannte Gründungstheorie und damit einhergehend das Recht des Gründungsstaates

Anwendung finde. Für die Gründung von Gesellschaften außerhalb der EU gelte hingegen das Recht des jeweiligen Staates, in welchem die Gesellschaft ihren Sitz habe.

5. BGH zur Umsetzung einer von einem übergeordneten Dachverband vorgesehenen Disziplinarmaßnahme gegenüber dem Mitglied eines nachgeordneten Vereins

Die Umsetzung einer von einem übergeordneten Dachverband vorgesehenen Disziplinarmaßnahme gegenüber dem Mitglied eines nachgeordneten Vereins, welches nicht selbst Mitglied des Dachverbands ist, bedarf entweder einer Grundlage in der Satzung des nachgeordneten Vereins oder einer sonstigen Anerkennung dieser Möglichkeit durch dessen Mitglied. Dies stellte der BGH mit Urteil vom 20.9.2016 klar.⁵ Dabei wurde die Unwirksamkeit eines vom Weltfußballverband FIFA (Dachverband) für den deutschen Regionalligaverein SV Wilhelmshaven e.V. (Mitglied der unteren Stufe) angeordneten Zwangsabstiegs festgestellt. Der Beschluss des Präsidiums des für die Durchführung der deutschen Regionalliga Nord zuständigen Norddeutschen Fußballverbands e.V. (Verein der mittleren Stufe) war nichtig, da es für den Zwangsabstieg des SV Wilhelmshaven e.V. in der Satzung des Norddeutschen Fußballverbands e.V. an einer Rechtsgrundlage fehlte. Eine vereinsrechtliche Disziplinarstrafe dürfe nur verhängt werden, wenn sie in der Satzung des Vereins vorgesehen ist. Dabei müsse die Regelung eindeutig sein, damit die Mitglieder des Vereins die ihnen eventuell drohenden Rechtsnachteile erkennen und entscheiden können, ob sie diese hinnehmen oder ihr Verhalten entsprechend dahingehend ausrichten wollen. Dabei greifen nicht die Regeln eines übergeordneten Verbands; diese gelten grundsätzlich nur für dessen Mitglieder. Nicht allein aufgrund der Mitgliedschaft des nachgeordneten Vereins in dem Dachverband dürfe angenommen werden, dass sich die Regeln auf die Mitglieder der unteren Stufe erstrecken.

6. BGH zur Anfechtung unentgeltlicher Leistung gegenüber Religionsgesellschaften wegen freiwilliger Spenden

Der BGH hat mit Urteil vom 4.2.2016 klargestellt, dass eine Schenkungsanfechtung wegen unentgeltlicher Leistung gegenüber Religionsgesellschaften in der Rechtsform von Körperschaften des öffentlichen Rechts wegen freiwilliger Spenden auch dann stattfindet, wenn die Religionsgesellschaft an sich befugt wäre, gleich hohe Beträge als Kirchensteuer einzuziehen.⁶ Dadurch werde das kirchliche Selbstbestimmungsrecht nicht in verfassungswidriger Weise verletzt. Dabei seien gebräuchliche Gelegenheitsgeschenke an eine Person im Sinne des § 134 Abs. 2 InsO von geringem Wert, wenn sie zu der einzelnen Gelegenheit den Wert von 200 Euro und im Kalenderjahr den Wert von 500 Euro nicht übersteigen, ausgenommen. Auch kann es sich bei unregelmäßig vorgenommenen Spenden an Parteien, an Wohltätigkeitsorganisationen oder an Kirchen um Gelegenheitsgeschenke handeln. Dies gilt jedoch nicht, wenn regel- und planmäßige Zahlungen ohne besonderen Anlass zu allgemeinen Finanzierungszwecken geleistet werden.

7. BGH zur unzulässigen Schadensersatzklage vor deutschen Gerichten wegen Dopingsperre

Der BGH hat mit Urteil vom 7.6.2016 entschieden, dass die Klage einer bekannten Eisschnellläuferin, mit der sie von dem internationalen Fachverband für Eisschnelllauf mit Sitz in der Schweiz Schadensersatz begehrte, weil sie – ihrer Ansicht nach zu Unrecht – zwei Jahre lang wegen Dopings gesperrt worden war, vor den deutschen Gerichten nicht zulässig ist.⁷ Im Wesentlichen musste der BGH sich mit der Wirksamkeit der von der Klägerin unterzeichneten Schiedsvereinbarung befassen, die unter anderem die ausschließliche Zuständigkeit des Court of Arbitration for Sport (CAS) in Lausanne vorsieht. Nach umfassenden Abwägungen der beiderseitigen Interessen stelle das Verlangen des Fachverbandes nach Abschluss einer Schiedsabrede, die die ausschließliche Zuständigkeit des CAS vorsieht, keinen Missbrauch ihrer Marktmacht i.S.d. § 19 GWB aF dar. Das CAS sei als echtes Schiedsgericht im Sinne von § 1025 Abs. 2, § 1032 Abs. 1 ZPO zu qualifizieren. Die Klägerin habe die Schiedsvereinbarung freiwillig unterzeichnet. Dass sie dabei fremdbestimmt gehandelt habe, da sie andernfalls nicht hätte antreten

können, führe nicht zur Unwirksamkeit der Vereinbarung. Im Anschluss an das Schiedsgerichtsverfahren sei der Zugang zu den nach internationalem Recht zuständigen schweizerischen Gerichten möglich, vor den deutschen Gerichten bestehe ein Anspruch jedoch nicht.

8. BGH zu AGB-Regelungen von Kindertagesstätten

Der BGH hat sich in einem Urteil vom 18.2.2016 mit den AGB einer Kinder-tagesstätte (Kita) beschäftigt und zu einigen Klauseln Stellung genommen.⁸ Im zu entscheidenden Fall waren die als „Betreuungsverordnung“ bezeichneten AGB der Kita in den Vertrag über die Betreuung eines Kindes einbezogen worden. Das Gericht sah zunächst eine AGB-Klausel, welche die Eltern zur Zahlung einer als zinsloses Darlehen ausgestalteten Kautionszahlung in Höhe von 1000 Euro verpflichtete, als unwirksam an. Durch eine solche Kautionszahlung würden die Eltern das Insolvenzrisiko der Kita tragen, was bei einer Kautionszahlung gerade nicht der Fall sein dürfe. Ferner entschied das Gericht, dass sich Eltern an die vertraglichen Kündigungsfristen halten müssen, sollte sich ihr Kind in der Kita nicht wohlfühlen. Eine Frist von zwei Monaten zum Monatsende sei dabei unbedenklich. Auch in der Eingewöhnungszeit der Kinder gelte nichts anderes. Bei dem Vertrag über die Betreuung eines Kindes handele es sich nämlich um ein dauerndes Dienstverhältnis mit festen Bezügen gemäß § 611 BGB, das nicht jederzeit fristlos gekündigt werden könne. Eine Pflicht der Eltern, ihre Kinder in der Kita auch betreuen zu lassen, bestehe aber nicht. Dies widerspreche dem Erziehungsrecht der Eltern sowie auch dem Wohl des Kindes. Das Argument der Kita, ihr drohe die Rückzahlung staatlicher Zuschüsse, wenn die Kinder die Kita nicht regelmäßig besuchen würden, ließ der BGH nicht gelten. Ferner hat der BGH eine Klausel, die eine Verpflegungspauschale vorsieht, die zum Anfang eines jeden Monats in voller Höhe zu zahlen ist und nicht anteilig erstattet wird, wenn das Kind nicht den vollen Monat über die Kindertagesstätte besucht, für wirksam erachtet. Sei aber absehbar, dass das Kind die Kita längere Zeit nicht mehr oder gar nicht mehr besuchen werde, könne die Verpflegungspauschale nicht für die darauffolgenden Monate verlangt werden, denn die Kita könne sich dann auf die Abwesenheit einstellen.

9. BGH zur Zulässigkeit einer formularmäßigen Pflichtmitgliedschaft in Vereinsform

Mit Urteil vom 13.4.2016 hat der BGH beschlossen, dass ein Mieter einer Gewerbefläche in einem Einkaufszentrum durch die formularmäßige Verpflichtung in einem Mietvertrag, in eine Werbegemeinschaft in Form eines eingetragenen Vereins beizutreten, nicht unangemessen benachteiligt werde.⁹ Bei einem eingetragenen Verein würden die Vereinsmitglieder grundsätzlich nicht persönlich für die Verbindlichkeiten des Vereins haften. Auch liege kein Verstoß gegen das Transparenzgebot vor, wenn es dem Mieter vor Abschluss des Mietvertrags möglich war, sich durch Einsichtnahme in die Vereinssatzung eine zumindest grobe Vorstellung von den zukünftigen Kosten zu machen. Zudem sei er teilweise geschützt, weil er über eine Satzungsänderung mit abstimmen und damit Einfluss nehmen könne. Ferner stellten die BGH-Richter fest, dass der Verein auch dann die Zahlung der Umsatzsteuer verlangen kann, wenn die Vereinssatzung die Erhebung von Umsatzsteuer auf die Mitgliedsbeiträge nicht ausdrücklich vorsieht. Ursprünglich war der Verein der Ansicht gewesen, keine Umsatzsteuer auf die Mitgliedsbeiträge erheben zu müssen. Nach einer Betriebsprüfung und eines entsprechenden Hinweises des Finanzamtes, dass dies doch erforderlich sei, verlangte der Verein sodann von seinen Mitgliedern die Zahlung der Umsatzsteuer. Der BGH hat die Satzung des Vereins ergänzend ausgelegt. Aus der Tatsache, dass der Verein keine eigenen wirtschaftlichen Zwecke verfolge, ergebe sich auch die Verpflichtung des Mitgliedes, neben dem Mitgliedsbeitrag auch die Umsatzsteuer zu zahlen. Könnte der Verein die Umsatzsteuer nämlich nicht zusätzlich zu den Mitgliedsbeiträgen verlangen, wäre die Umsatzsteuerpflichtigkeit der von ihm an seine Mitglieder erbrachten Leistungen wirtschaftlich von ihm allein zu tragen. Die Mitgliedsbeiträge stünden ihm dann zur Erfüllung des Vereinszwecks nicht mehr im vollen Umfang zur Verfügung. Dazu komme, dass die Mieter des Einkaufszentrums ihrerseits typischerweise überwiegend nach § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt seien und die zu zahlende Umsatzsteuer sie als durchlaufender Posten daher wirtschaftlich nicht belaste.

10. KG Berlin zur Eintragungsfähigkeit eines Vereins zum Betrieb einer

Kindertagesstätte

Das KG Berlin hat am 16.2.2016 über zwei Verfahren entschieden, in denen das Vereinsregister beim AG Charlottenburg jeweils die Löschung eines „Kita-Vereins“ angeordnet hatte.¹⁰ Das Registergericht war in beiden Fällen davon ausgegangen, dass die Vereine aufgrund ihres Angebots nicht mehr als Idealvereine zu qualifizieren seien. In beiden Fällen handelte es sich jeweils um große Kindertagesstätten (Kitas), welche schon lange eingetragen waren. Dabei stufte das KG Berlin in seinen Entscheidungen die Vereine gleichermaßen als wirtschaftliche Vereine ein. Als solche dürften diese nicht im Vereinsregister eingetragen werden bzw. seien wegen der bereits erfolgten Eintragungen zu löschen. Das Anbieten von Betreuungsleistungen stelle eine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Auf die in der Satzung des Vereins aufgeführten ideellen Zwecke könne es dabei nicht ankommen. Entscheidend für die Frage, ob ein Verein sich überwiegend wirtschaftlich betätigt und daher nicht als sogenannter Idealverein ins Vereinsregister eingetragen werden kann, seien vielmehr die tatsächlichen Gegebenheiten. Dass die Vereine nicht gewinnorientiert tätig waren, ändere daran ebenso wenig wie eine mögliche staatliche (Teil-)Finanzierung der Vereinsbetätigungen. Auch die Gemeinnützigkeit spielt nach Auffassung des KG Berlin für die vereinsrechtliche Frage, ob es sich bei einem Verein um einen in das Vereinsregister eintragungsfähigen Idealverein oder um einen nicht eintragungsfähigen Wirtschaftsverein handelt, keine Rolle. Andernfalls müssten fast alle Kita-Vereine immer Idealvereine sein – das Steuerrecht gewähre ihnen ja in aller Regel wegen der Zweckbetriebseigenschaft von Kitas die Gemeinnützigkeit.

11. KG Berlin zur Eintragung ins Vereinsregister: Es kommt auf tatsächliche Verhältnisse an

Das KG Berlin hatte sich in einer Entscheidung vom 3.6.2016 mit der Frage zu beschäftigen, ob die Ablehnung der Eintragung eines Vereins in das Vereinsregister wegen Verfolgung eines wirtschaftlichen Zwecks zu Recht erfolgt war.¹¹ Ein Verein, welcher die Registereintragung anstrebte, sollte laut Satzung neben Spenden, Mitgliedsbeiträgen und Mitteln aus Fundraisingmaßnahmen insbesondere durch Einnahmen aus verkauften

Leistungen finanziert werden. Das Amtsgericht Charlottenburg verweigerte die Eintragung in das Vereinsregister, weil es davon ausging, dass der Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten wollte. Auch eine abgeänderte Fassung der Satzungsregelung lehnte das Registergericht als nicht eintragungsfähig ab. Der Verein legte Beschwerde ein und änderte seine Satzung erneut ab. Nunmehr sah die Satzung eine Finanzierung ausschließlich durch Spenden, Beiträge, Fundraising und Schenkungen vor. Die Satzung war daher formal korrekt. Der Beschwerde half das Amtsgericht trotzdem nicht ab, weil es die Satzungsänderung nur für vorgeschoben hielt. Das Amtsgericht war davon überzeugt, dass der Zweck des Vereins rein tatsächlich darin bestehe, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und zu unterhalten. Der Senat des KG Berlin teilte zwar die Ansicht, dass die Satzungsänderung nur erfolgt sei, um die Eintragung ins Vereinsregister zu erreichen. Zudem bestätigte er die Entscheidung der Vorinstanz, dass es für die Entscheidung über die Eintragung in das Vereinsregister nicht nur auf den Satzungsinhalt ankomme, sondern auch auf die tatsächlichen Verhältnisse. Letztlich gab das Gericht dem Verein aber doch Recht. Daraus, dass die Satzungsänderung lediglich mit dem Ziel erfolgt sei, eine Eintragung in das Vereinsregister zu erreichen, dürfe nicht der Schluss gezogen werden, dass der Verein gleichwohl die Eröffnung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes plane. Der Vereinsvorstand hatte hierzu ausdrücklich Stellung genommen und erläutert, dass die Finanzierung des Vereins nunmehr aus den in der Satzung angegebenen Quellen erfolgen solle. Nach Auffassung des Gerichts waren die eingereichten Unterlagen und Nachweise ausreichend für die Eintragung als Idealverein gewesen.

12. OLG Celle zum Begriff des öffentlichen Auftraggebers

Eine gemeinnützige GmbH, die vom Land mit der Erbringung sozialer Transferleistungen beauftragt ist, wird nicht allein aus diesem Grund zum öffentlichen Auftraggeber im Sinne des GWB, wenn sie ihrerseits Dritte mit Leistungen beauftragt. So entschied das OLG Celle mit Beschluss vom 13.10.2016.¹² Dabei ging es um eine anerkannte Werkstatt für Menschen mit Behinderungen in der Rechtsform einer gemeinnützigen GmbH

(gGmbH), welche auf der Suche nach einem Beförderungsdienstleister war. Eine förmliche öffentliche Ausschreibung nach dem GWB führte diese dabei allerdings nicht durch. Der frühere Beförderungsdienstleister, welcher ein erneutes Angebot abgegeben hatte und seitens der gGmbH nicht berücksichtigt worden war, hielt dies für unzulässig. Die gGmbH als öffentlicher Auftraggeber hätte ein formelles Verfahren nach dem GWB durchführen müssen. Das OLG Celle entschied hierbei zu Gunsten der gGmbH, da diese keinen öffentlichen Auftraggeber darstelle und somit nicht ein formelles Vergabeverfahren hätte durchführen müssen, denn hierzu müssten vielmehr die Voraussetzungen des § 99 GWB vorliegen. Dabei fordere weder das primäre noch das sekundäre Gemeinschaftsrecht, bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen die Einrichtung als Auftraggeber "sui generis" anzusehen.

13. OLG Celle zur Abgrenzung zwischen einer Schenkung unter Auflagen und einer Überlassung durch Treuhandvertrag bei einer unselbstständigen Stiftung

Unselbstständige Stiftungen sind infolge ihrer fehlenden Rechtsfähigkeit auf einen Vermögensträger angewiesen. Der Stiftungsvertrag zwischen Stifter und Treuhänder kann dabei als Schenkung unter Auflage oder in Gestalt eines treuhänderischen Rechtsgeschäfts (Auftrag oder Geschäftsbesorgungsvertrag) geschlossen werden. Um späteren Auslegungsschwierigkeiten vorzubeugen, sollten die Parteien bei der Formulierung des Stiftungsvertrages auf unmissverständliche Regelungen achten. Dies zeigt ein Urteil des OLG Celle vom 10.3.2016.¹³ Das Gericht nahm trotz der Überschrift „Errichtung einer treuhänderischen Stiftung“ eine Auslegung des Stiftungsvertrages dahingehend vor, dass in dem zu entscheidenden Fall eine Schenkung unter Auflage und keine treuhänderische Überlassung erfolgt sei. Dies belege bereits die erklärte Zusicherung, dass die Stiftungsträgerin „juristischer Eigentümer“ der übertragenen Gegenstände werde. Bestätigt wurde dies nach Ansicht des OLG Celle auch durch das Fehlen jeglicher Rückgabepflichten der Stiftungsträgerin. Zudem sei in der Satzung geregelt, dass bei Auflösung der Stiftung das Vermögen bei der Stiftungsträgerin verbleibe. Das Gericht nahm daher eine Schenkung unter Auflage an. Eine Kündigung des

Vertrags war damit ausgeschlossen.

14. OLG Dresden zur Eintragungsfähigkeit einer Private Company Limited by guarantee

Mit Beschluss vom 25.1.2016 hat das OLG Dresden entschieden, dass eine Private Company Limited by guarantee (sogenannte Stiftungs-Limited) im Falle einer Anmeldung einer Zweigniederlassung in Deutschland anmelderechtlich wie eine deutsche GmbH zu behandeln ist.¹⁴ Das zuständige Registergericht hatte die Anmeldung zurückgewiesen mit der Begründung, die Stiftungs-Limited sei weder mit der GmbH noch der AG vergleichbar und könne deshalb auch nicht mit ihrer deutschen Zweigniederlassung eingetragen werden. Eine Stiftungs-Limited steht, anders als eine GmbH oder AG, nicht im Eigentum ihrer Mitglieder. Ein Stammkapital wird folglich ebenfalls nicht eingezahlt. Die Mitglieder geben lediglich die Garantie ab, im Falle der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft mit einem bestimmten Betrag zu haften. Nach dem britischen Companies Act 2006 gilt die Stiftungs-Limited aber als Kapitalgesellschaft. Der EuGH hat wiederholt festgestellt, dass eine in ihrem Mitgliedsstaat wirksam gegründete Kapitalgesellschaft auch in anderen Mitgliedsstaaten als solche anzuerkennen ist. Dem ist auch das OLG Dresden gefolgt und hat mit seiner Entscheidung zur Eintragungsfähigkeit einer Private Company Limited by guarantee für Rechtssicherheit gesorgt.

15. OLG Düsseldorf zum Antrag auf Bestellung eines Notvorstandes aufgrund des Austritts von Vorstandsmitgliedern aus dem Verein

Das OLG Düsseldorf hatte sich mit einem Antrag auf Bestellung eines Notvorstandes aufgrund des Austritts von Vorstandsmitgliedern aus einem Verein zu beschäftigen. Mit seinem Beschluss vom 9.2.2016 hat das OLG klargestellt, dass grundsätzlich auch Nichtmitglieder eines Vereins ein Vorstandsamt übernehmen können.¹⁵ Etwas anders gelte nur dann, wenn die Satzung des Vereins dies vorsehe oder sofern sich die Zugehörigkeit eines Nichtmitglieds zum Vereinsvorstand aufgrund ständiger Übung (Gewohnheitsrecht) oder nach der Struktur und Zielsetzung des Vereins

verbietet. Die Tatsache, dass sich sämtliche bisherigen Vorstände stets nur aus Vereinsmitgliedern zusammengesetzt haben mögen, genüge für die Annahme von Gewohnheitsrecht jedenfalls nicht.

16. OLG Düsseldorf zum fehlenden Rechtsschutzbedürfnis bei der Beschwerde des als Notvorstand bestellten Vereinsmitgliedes

Mit Beschluss vom 22.2.2016 hat das OLG Düsseldorf festgestellt, dass ein gerichtlich zum Notvorstand Besteller, der vom Registergericht nicht sachgerecht darüber aufgeklärt wurde, welche Anforderungen auf ihn zukommen, sein Amt nach den allgemeinen vereinsrechtlichen Regelungen niederlegen kann.¹⁶ Im zu entscheidenden Fall war ein Vereinsmitglied zum alleinigen Notvorstand seines Vereins durch das Vereinsregister bestellt worden. Es war der Ansicht, das Vereinsregister habe es nicht ausreichend über die Pflichten und Belastungen des Amtes informiert, weshalb es Beschwerde gegen den Beschluss einlegte. Nach Auffassung des OLG Düsseldorf fehlte es allerdings an dem für eine Beschwerde erforderlichen Rechtsschutzbedürfnis. Der Notvorstand könne die Befreiung vom Amt sehr viel einfacher erreichen, weil er die Annahme des Amtes ohne Begründung ablehnen könne. Das OLG hat die Beschwerde daher zurückgewiesen.

17. OLG Frankfurt am Main zu den Voraussetzungen der Gewährung der Prozesskostenhilfe gegenüber einem gemeinnützigen Verein

Mit den Voraussetzungen der Gewährung der Prozesskostenhilfe gegenüber einem gemeinnützigen Verein hat sich das OLG Frankfurt am Main mit Beschluss vom 5.4.2016 befasst.¹⁷ Prozesskostenhilfe kann nicht nur natürlichen Personen und Parteien, sondern nach § 116 Nr. 2 ZPO auch juristischen Personen gewährt werden. Im vorliegenden Fall begehrte ein gemeinnütziger Verein Prozesskostenhilfe, um gegen einen Verkäufer von 14 Garderobenkostümen nebst dazugehörigen Petticoats vorzugehen. Dies wurde durch das OLG Frankfurt am Main abgewiesen. Der Antrag des gemeinnützigen Vereins habe aus drei Gründen keinen Erfolg. Der Kläger habe es versäumt, entsprechende Rücklagen für die Prozessführung zu bilden, obwohl er spätestens nach dem Ausbleiben einer Reaktion auf

das anwaltliche Schreiben mit der Führung eines Prozesses rechnen musste. Zudem sei nicht dargetan, dass die am Gegenstand des Rechtsstreits wirtschaftlich Beteiligten – die Vereinsmitglieder – nicht in der Lage sind, die erforderlichen Kosten aufzubringen. Der Verein habe im Übrigen weder die Mitgliedsbeiträge erhöht noch einen Spendenaufruf unternommen und auch nicht dargelegt, welche Gründe gegen die Aufnahme eines Darlehens gesprochen hätten. Schließlich wäre das Unterlassen der Rechtsverfolgung auch nicht allgemeinen Interessen zuwidergelaufen. Letzteres wäre nur dann der Fall gewesen, wenn der Verein ohne die Durchführung des Rechtsstreits gehindert wäre, der Allgemeinheit dienende Aufgaben zu erfüllen.

18. OLG München zum Anspruch eines Vereinsmitglieds auf Herausgabe einer vollständigen Vereinsmitgliederliste

Mit Urteil vom 24.3.2016 hat das OLG München klargestellt, dass ein Vereinsmitglied einen Anspruch auf Herausgabe von Mitgliederdaten haben kann.¹⁸ Ein Vereinsmitglied habe Kraft seines Mitgliedschaftsrechts einen Anspruch auf Aushändigung einer Liste mit Namen und Anschrift der aktuellen Vereinsmitglieder, sofern es ein berechtigtes Interesse darlegen kann und keine überwiegenden Interessen des Vereins oder berechnete Belange der Vereinsmitglieder entgegenstehen. Ein pauschales Recht auf Geheimhaltung der Mitgliedschaft in einem Verein, auch im Verhältnis zu den anderen Vereinsmitgliedern, bestünde nicht. Soweit die Vereinsmitglieder davor geschützt sein wollen, von anderen Vereinsmitgliedern angeschrieben zu werden, begründe dies allein ebenfalls kein schutzwürdiges Geheimhaltungsinteresse, denn es stehe jedem Mitglied frei, Informations- oder Einladungsschreiben ungelesen wegzuwerfen.

19. OLG Nürnberg zu den Voraussetzungen einer Änderung des Vereinszwecks

Das OLG Nürnberg hat mit Beschluss vom 17.11.2015 entschieden, wann eine Satzungsänderung eine Zweckänderung darstellt.¹⁹ Eine Änderung des Zweckes des Vereins im Sinne des § 33 Abs. 1 S. 2 BGB erfordere

eine Änderung des den Charakter des Vereins festlegenden obersten Leitsatzes der Vereinstätigkeit, der für das Wesen der Rechtspersönlichkeit des Vereins maßgebend ist und der das Lebensgesetz des Vereins bildet, um derentwillen sich die Mitglieder zusammengeschlossen haben und mit dessen Abänderung schlechterdings kein Mitglied bei seinem Beitritt zum Verein rechnen könne. Dabei stellte das OLG Nürnberg im vorliegenden Fall klar, dass die Änderung der Satzung eines Schützenvereins dahingehend, dass an Stelle der Ausübung des „Schieß- und Bogensports“ lediglich noch die Ausübung des „Bogensports“ Vereinszweck ist, keine Zweckänderung im Sinne des § 33 Abs. 1 [S. 2](#) BGB darstellt. Der Begriff des Schießsports sei zwar umfassender als der des Bogensports, da ersterer auch den sportlichen Umgang mit Schusswaffen umfasse. Das sportliche Schießen – nämlich mittels des Sportgeräts Bogen – bliebe aber weiterhin wesentlicher Vereinszweck.

20. AG München zur Zahlung des Mitgliedsbeitrages eines verstorbenen Vereinsmitglieds

Allein aus der Zahlung der Mitgliedsbeiträge eines Verstorbenen an einen Verein durch den Erben, ohne einen Hinweis darauf, dass das Vereinsmitglied verstorben ist, kann nicht geschlossen werden, dass der Erbe selbst die Mitgliedschaft fortsetzen will. Dies stellte das AG München in seinem Urteil vom 23.3.2016 klar.²⁰ Durch den Tod sei die Mitgliedschaft erloschen und führe nicht dazu, dass die Erben automatisch in das Mitgliedschaftsverhältnis eintreten. Dies bedürfe einer ausdrücklichen Willenserklärung, selbst in die bestehende Mitgliedschaft eintreten zu wollen. Eine fortführende Zahlung der Mitgliedsbeiträge reiche hierfür nicht aus. Zudem bestehe keine Verpflichtung der Erben, den Verein über das Ableben zu informieren.

21. BAG zu den Rechtsfolgen verdeckter Arbeitnehmerüberlassung

Mit Urteil vom 12.7.2016 entschied das BAG, dass bei Vorliegen einer Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung des Verleihers nach § 1 AÜG auch bei Scheinwerkverträgen kein Arbeitsverhältnis zwischen dem entsandten Arbeitnehmer und dem Entleiher entsteht.²¹ Die Fiktion des §

10 Abs. 1 [S. 1](#) AÜG i.V.m. § 9 Nr. 1 AÜG, wonach bei Unwirksamkeit des Arbeitnehmerüberlassungsvertrages ein Arbeitsverhältnis zustande kommt, greife ausschließlich bei einer fehlenden Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis des Verleihers. Für eine entsprechende Anwendung dieser Vorschrift bedürfe es jedoch einer planwidrigen Regelungslücke. Nach Ansicht des BAG steht einer analogen Anwendung des § 10 Abs. 1 [S. 1](#) AÜG entgegen, dass die Situation bei einer verdeckten Arbeitnehmerüberlassung nicht mit der Situation eines ohne Erlaubnis überlassenen Arbeitnehmers, für den § 10 Abs. 1 [S. 1](#) AÜG ein Arbeitsverhältnis mit dem Entleiher fingiert, vergleichbar ist.

22. LAG Baden-Württemberg zur Personalüberlassung durch gemeinnützige Körperschaften

Die Personalgestaltung von gemeinnützigen Organisationen stellt eine erlaubnispflichtige Arbeitnehmerüberlassung dar, so das LAG Baden-Württemberg mit Beschluss vom 11.2.2016.²² Nach Auffassung des LAG greift auch hier die Regelung des § 1 Abs. 1 [S. 1](#) AÜG. Danach bedürfen Arbeitgeber, die als Verleiher Dritten Arbeitnehmer im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Arbeitsleistung überlassen wollen, einer Erlaubnis. Da das AÜG keine ei-gene Definition zur wirtschaftlichen Tätigkeit enthalte, soll die Definition des EuGH im Rahmen des Wettbewerbsrechts Anwendung finden. Danach ist jede Tätigkeit wirtschaftlich, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten. Darunter falle auch eine ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebene Arbeitnehmerüberlassung durch eine gemeinnützige Institution. Diese trete als Verleiherin in Konkurrenz zu anderen Verleihern und nehme so am Wirtschaftsverkehr teil.

23. LAG Bremen zur Arbeitnehmerüberlassung durch einen Verein

Das LAG Bremen hat sich mit Urteil vom 12.7.2016 mit dem Fall einer Arbeitnehmerüberlassung durch einen Verein beschäftigt.²³ Es ist anerkannt, dass auch gemeinnützige Vereine unter das AÜG fallen. In dem zu entscheidenden Fall beschäftigte ein Verein eine pädagogische Schulassistentin. Diese war zwar beim Verein angestellt, arbeitete aber für

eine öffentliche Schule. Aus dem Kooperationsvertrag zwischen Verein und Schulträger ergab sich, dass die Schulassistentin in die schulorganisatorischen Abläufe eingebunden war und Einzelanweisungen der Schulleitung entgegennahm. Das LAG schloss aus der vertraglichen Vereinbarung, dass der Verein das arbeitgeberseitige Direktionsrecht auf die Schule übertragen hatte. Damit bestand ein Leiharbeitsverhältnis, das nach dem AÜG einer Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis bedurfte. Der Verein hatte aber beim Vertragsabschluss keine solche Erlaubnis. In diesem Fall regelt §§ 9, 10 AÜG, dass der Vertrag zwischen dem Leiharbeitnehmer und dem Verleiher unwirksam und stattdessen ein Arbeitsvertrag mit dem Entleiher zustande gekommen ist. Genau so sah es auch das Gericht im vorliegenden Fall. Obwohl der Träger der Schule ursprünglich keinen Vertrag mit der Schulassistentin abschließen wollte, ist er nun verpflichtet, die Schulassistentin künftig nach öffentlichem Tarif zu bezahlen.

24. LSG Berlin-Brandenburg zur persönlichen Haftung der Mitglieder eines Vereins nach verweigerter Eintragung ins Vereinsregister

Mit den haftungsrechtlichen Folgen einer gescheiterten Eintragung in das Vereinsregister hat sich das LSG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 11.3.2016 beschäftigt.²⁴ Der betroffene e.V. i.G. (in Gründung) war nach der Satzung gemeinnützig. Im Kern war der Vereinszweck die Organisation von Selbsthilfemaßnahmen für Langzeitarbeitslose. Verwirklicht werden sollte der Zweck durch den Betrieb von drei Verkaufsläden, in denen Bedürftigen zuvor gespendete Haushaltsgeräte verkauft wurden. Darüber hinaus bot der e.V. i.G. Maler- und Transportdienstleistungen auf dem Markt an. Er beschäftigte insgesamt 59 Arbeitnehmer. Die Eintragung als e.V. in das Vereinsregister wurde ihm verwehrt, weil er die Voraussetzungen des § 21 BGB nicht erfüllt habe. Als der Verein Insolvenz anmeldete, bestanden Verbindlichkeiten aus rückständigen Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von 120.000 Euro. Das LSG hat entschieden, dass das Mitglied für die Verbindlichkeiten des Vereins gemäß § 54 BGB i.V.m. § 128 HGB analog haftet. Der Verein habe nie die Rechtsfähigkeit erlangt. Dazu hätte er ins Vereinsregister eingetragen werden müssen, was jedoch nicht geschehen war. Ungeachtet

dessen sei er auch kein nicht eingetragener Idealverein, sondern ein nicht eingetragener Wirtschaftsverein. Denn auch das Nebenzweckprivileg sei hier nicht einschlägig gewesen. Eine wirtschaftliche Betätigung im Nebenzweck liege vor, wenn die unternehmerische Tätigkeit dem nichtwirtschaftlichen Hauptzweck im Sinne eines Hilfsmittels zur Erreichung des Hauptzwecks untergeordnet sei. Bei dem Verein, der drei Verkaufslokale unterhielt und bei dem Forderungen für Netto-Löhne und Sozialversicherungsabgaben in Höhe von 233.253,75 Euro offen und eine Vielzahl von Mitarbeitern beschäftigt waren, handelte es sich nach Ansicht des Gerichts tatsächlich um ein mittelständisches Unternehmen, das im wesentlichen Umfang wirtschaftlich tätig geworden sei.

25. SG Gießen zur Anrechnung einer Übungsleiterpauschale auf Sozialleistungen

Das SG Gießen hat im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes Honorareinkünfte aus Lehrtätigkeiten an Volkshochschulen als steuerfreie Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG betrachtet. Dies wurde durch Beschluss am 25.7.2016 festgestellt.²⁵ Der Antragsteller bezog vom Antragsgegner aufgrund seiner geringen Regelaltersrente ergänzende Grundsicherungsleistungen nach dem SGB XII. Im Rahmen des Weiterbewilligungsverfahrens erhielt der Antragsgegner, ein Landkreis, Kenntnis davon, dass der Antragsteller durchschnittlich 194,61 Euro monatlich an Honorareinkünften (2.335,32 Euro jährlich) bei den Volkshochschulen Gießen und Wetzlar erzielt. Das Sozialamt kürzte die Leistungen, weil es die Auffassung vertrat, der Freibetrag gelte nur für Betreuer gemeinnütziger Vereine im Jugend- und Sportbereich, und hat die Honorareinkünfte an beiden Volkshochschulen deshalb als Einkommen angerechnet. Nach Auffassung des Antragsgegners ist die Lehrtätigkeit an einer Volkshochschule keine nach § 3 Nr. 26 EStG privilegierte mildtätige oder gemeinnützige Tätigkeit und damit auch nicht nach dieser Norm steuerfrei. Ziel und Zweckrichtung der Norm sei die Privilegierung von Betreuern gemeinnütziger Vereine im Jugend- und Sportbereich. Das Eilverfahren gegen die Anrechnung der Honorareinkünfte als Einkommen nach § 82 SGB XII hatte Erfolg. Nach Ansicht des SG Gießen kann auch ein Dozent einer Volkshochschule von der Vorschrift des § 3 Nr. 26 EStG

profitieren, sodass seine Einnahmen in Höhe von bis zu 2.400 Euro pro Jahr steuerfrei bleiben. § 3 Nr. 26 EStG umfasse unterrichtende Tätigkeiten, die selbstständig ausgeübt zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen. Maßgebend für die Steuerbefreiung sei eine unterrichtende Tätigkeit, die dann vorliege, wenn der Lehrende seine Tätigkeit eigenständig durchführe und der Dozent damit den Unterrichtsveranstaltungen „den Stempel seiner Persönlichkeit“ gebe.

26. VGH Baden-Württemberg zur Frage der Ungleichbehandlung von städtischen und privaten Kindergärten

Das VGH Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 23.2.2016 entschieden, dass eine Stadt verpflichtet ist, Eltern auch dann Zuschüsse zu gewähren, wenn ihre Kinder anstatt eines städtischen einen Kindergarten freier Träger besuchen.²⁶ Insofern verstoße es gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG, wenn Eltern, die ihre Kinder in städtischen Kindergärten unterbringen, eine Gebührenermäßigung erfahren würden, Kindergärten freier Träger aber von der Förderung ausgenommen sind. Dadurch werde das gesetzliche Wahlrecht der Eltern und deren Erziehungsbestimmungsrecht unterlaufen.

27. VGH Bayern zur Privilegierung von gemeinnützigen Organisationen betreffend die Rundfunkbeiträge

Das VGH Bayern stellte mit Urteil vom 18.4.2016 fest, dass die Privilegierung von gemeinnützigen Organisationen hinsichtlich der Zahlung von Rundfunkbeiträgen verfassungsgemäß ist.²⁷ Im vorliegenden Fall wollte die gewerbliche Betreiberin eines Seniorenheims nur einen einzigen Rundfunkbeitrag unabhängig von der Anzahl der bei ihr Beschäftigten zahlen, so wie es ausschließlich gemeinnützigen Organisationen vorbehalten ist. Sie hielt die aktuelle Regelung, wonach sie als nicht gemeinnützige Körperschaft abhängig von der Anzahl der Beschäftigten mehrere Rundfunkbeiträge zahlen muss, für verfassungswidrig. Die Privilegierung der gemeinnützigen Organisationen stelle einen Eingriff in die Berufsfreiheit dar. Der VGH Bayern hat dies

anders gesehen. In den Schutzbereich der Berufsfreiheit von Art. 12 GG werde erst dann eingegriffen, wenn die Erhebung von Abgaben in engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes stehe und objektiv deutlich eine berufsregelnde Tendenz erkennen lasse. Eine solche berufsregelnde Tendenz sei jedoch dann nicht gegeben, wenn die Abgabe alle Abgabepflichtigen ungeachtet ihrer beruflichen Betätigung trifft. Dies sei bei der Erhebung des Rundfunkbeitrags der Fall. Eine Ungleichbehandlung sei in der unterschiedlichen Erhebung des Beitrags zwischen gewerblichen und gemeinnützigen Körperschaften zwar gegeben, diese sei aber nach Ansicht des VGH Bayern gerechtfertigt. Es obliege dem Gesetzgeber, für gemeinnützige Einrichtungen eine Ausnahmeregelung zu treffen und von einer gleichmäßigen Belastung abzusehen.

28. OVG Münster zur Rückabwicklung einer unselbstständigen Stiftung

Das OVG Münster hat sich in einer Entscheidung vom 31.5.2016 mit der Frage beschäftigen müssen, ob ein Stifter einen Anspruch auf Rückgewähr des zur Verfügung gestellten Geldes hat, weil er mit der Arbeit des Stiftungsträgers unzufrieden war.²⁸ Der Kläger begehrt von der beklagten Universität Köln die Herausgabe eines Betrags von rund 760.000 Euro, den er als Vermögen in eine von der Beklagten getragene nichtrechtsfähige Stiftung, die dem Demokratiedanken verpflichtet ist, eingebracht hat. Der Kläger macht geltend, die Beklagte habe sich über sein erklärtes Anliegen hinweggesetzt, mittels einer von der Stiftung erstellten Internetseite in verschiedenen Sprachen über die Demokratie aufzuklären. Der Stifter war mit den Inhalten auf der Homepage nicht zufrieden und wollte den Demokratiedanken aktiver auf der Homepage bewerben. Nachdem der Versuch einer Einigung gescheitert war, kündigte der Stifter den Treuhandvertrag und verlangte das gezahlte Geld zurück. Allerdings blieb seine Klage erfolglos. Das OVG legte sich zwar nicht fest, ob es sich bei der Übertragung des Stiftungsvermögens um eine Schenkung oder um ein Treuhandverhältnis im Wege des Auftrags oder des Geschäftsbesorgungsvertrags handelte. Unabhängig davon, konnte das Gericht aber keinen Verstoß gegen eine Auflage erkennen. Der Satzung sei keine derart starke Fokussierung auf die Bewerbung der Demokratie zu

entnehmen, wie es vom Stifter gewünscht war. Es könne nicht davon die Rede sein, dass die Erträge des übereigneten Vermögens nicht zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet worden seien. Auch spreche nichts dafür, dass es zu einer zweckentfremdeten Verwendung von Stiftungskapitalerträgen gekommen ist. Etwaige Abweichungen der Stiftungspraxis von den persönlichen Vorstellungen des Klägers als dem Stifter könnten nicht mit einer vom Stiftungsgeschäft abweichenden Mittelverwendung gleichgesetzt werden. Einen wichtigen Grund zu einer Kündigung sah das OVG daher nicht als gegeben an. Zudem ging es durch ergänzende Satzungsauslegung davon aus, dass ein mögliches Widerrufsrecht abbedungen worden war.

29. VG Schleswig-Holstein zur Stellvertretung des Stiftungsvorstandes der Aldi-Stiftung

Das VG Schleswig-Holstein hat sich mit der Wirksamkeit eines Vorstandsbeschlusses einer Familienstiftung beschäftigt, die zur Unternehmensgruppe Aldi Nord gehört. Die in Betreff stehende Jakobus-Stiftung soll die Interessen der Abkömmlinge von Berthold Albrecht fördern. Die ursprüngliche Satzung der Stiftung sah die Zusammensetzung des Stiftungsvorstands aus drei bis fünf Personen vor, wobei ein Mitglied aus dem Kreis der Verwaltungsratsmitglieder der Unternehmensgruppe Aldi-Nord und ein Mitglied aus dem Kreis der rechts- bzw. wirtschaftsberatenden Berufe stammen sollte. Die übrigen Vorstandsmitglieder sollten aus dem Kreis der Familie des Stifters und deren ehelichen Abkömmlingen stammen. Noch zu Lebzeiten von Berthold wurde im Jahr 2010 in der Jakobus-Stiftung ein satzungsändernder Beschluss gefasst, der später auch durch die Stiftungsaufsichtsbehörde genehmigt wurde. Die Satzungsänderung sah vor, dass die Abkömmlinge von Berthold nicht mehr die Mehrheit im Vorstand haben sollten. Aufgrund einer Erkrankung eines Vorstandsmitgliedes wurde der Beschluss allerdings nur von den anwesenden Vorstandsmitgliedern unterschrieben. Über der Unterschrift von Berthold auf dem Protokoll heißt es jedoch: „Zugleich für den erkrankten (...)“. Der Rechtsstreit vor dem VG Schleswig-Holstein betrifft die Frage, ob der Satzungsbeschluss trotz Abwesenheit des erkrankten

Vorstandsmitglieds wirksam geworden war. Dies hat das Gericht mit Urteil vom 21.1.2016 verneint.²⁹ Bei der durch Berthold geleisteten Unterschrift komme allenfalls eine Stellvertretung nach § 164 ff. BGB in Betracht, weil eine höchstpersönliche Mitwirkung des erkrankten Vorstandsmitgliedes nicht vorgelegen habe. Zwar spricht nach Ansicht des VG vieles dafür, dass bei einer Stiftung kein gesetzliches Verbot einer (internen) Stellvertretung besteht. Im zu entscheidenden Fall sei aber allein die Satzung selbst ausschlaggebend. Diese enthalte zwar keine ausdrückliche Bestimmung über die Möglichkeit der Stellvertretung bei Vorstandsbeschlüssen. Allerdings sei sie dahingehend auszulegen, dass eine Stellvertretung von Vorstandsmitgliedern bei Beschlüssen des Vorstands nicht möglich ist. Denn die Satzung enthielt detaillierte Regelungen zu den Befugnissen, Aufgaben und Zusammensetzungen des Vorstandes. Eine Regelung zur Vertretungsbefugnis war aber gerade nicht enthalten, woraus das Gericht schlussfolgerte, dass eine Vertretung bewusst nicht ermöglicht werden sollte. Zudem befinde sich in der Satzung eine ausdrückliche Vertretungsregelung für ein anderes Organ der Stiftung, den Familientag. Durch diese Vorschrift werde deutlich, dass die Frage der Stellvertretung vom Satzungsgeber gesehen und für das Organ Familientag auch normiert worden sei. Der Umkehrschluss zeige daher, dass die Möglichkeit der Stellvertretung beim Vorstand nicht etwa vergessen, sondern bewusst nicht geregelt worden war.

30. BayVerfGH zur Übernahme des Defizites eines Kindergartens durch die Gemeinde

Eine Stiftung, die einen Kindergarten betreibt, hat keinen Anspruch auf Übernahme des Betriebskostendefizites durch die Gemeinde. Dies hat der BayVerfGH mit Urteil vom 1.2.2016 entschieden.³⁰ Im vorliegenden Fall betrieb eine Stiftung der katholischen Kirche seit 1929 einen Kindergarten. Da die öffentlichen Fördergelder und die von den Eltern aufgebrachten Beiträge nicht kostendeckend waren, hatte die Diözese in der Vergangenheit freiwillig Zuschüsse zu den Personalkosten geleistet. Nachdem diese Zuschüsse ab dem Jahr 2010 eingestellt worden waren, beantragte die Stiftung bei der Stadt die Übernahme des Defizits für das Jahr 2010. Dies wurde abgelehnt. Die Klägerin fühlte sich in ihren

Grundrechten verletzt und legte Verfassungsbeschwerde ein. Sie führte an, dass sie dauerhaft gezwungen sei, ihre Einrichtung trotz Eigenleistungen in zumutbarer Höhe mit einem Defizit zu betreiben und sich dabei dauerhaft zu verschulden oder aber die Einrichtung zu schließen, während die Stadt das Defizit ihrer eigenen Kindergärten, die einen identischen Finanzierungsbedarf aufwiesen und mit der gesetzlichen Förderung und den Benutzungsgebühren ebenfalls nicht kostendeckend zu betreiben seien, mit allgemeinen Haushaltsmitteln ausgleiche. Zudem würden die geltenden Förderregeln auch das Erziehungsrecht nach Art. 126 Abs. 1 BV, das in Art. 127 BV geregelte Recht der Religionsgemeinschaften auf einen angemessenen Einfluss bei der Erziehung der Kinder sowie die Handlungsfreiheit nach Art. 101 BV unzulässig einschränken. Der BayVerfGH lehnte die Verfassungsbeschwerde ab, da die verfassungsrechtlichen Grundsätze keine individuell einklagbaren Rechte verbürgten, auf die sich die Stiftung berufen könne. Diese habe nicht (ausreichend) vorgetragen, dass sie den Kindergarten geschlossen habe oder ein Schließen unmittelbar bevorstehe. Es sei zudem nicht ersichtlich, warum das verfassungsrechtlich garantierte Recht der Religionsgemeinschaften auf einen angemessenen Einfluss bei der Erziehung der Kinder einen Anspruch auf eine vollständige Finanzierung der Betriebskosten von Kindertageseinrichtungen begründen solle. Auch sei kein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz zu erkennen, da die Übernahme des Defizits bei städtischen Kindertageseinrichtungen bereits begrifflich keine Leistung an einen Dritten darstelle und zudem in der Übernahme des Defizits von eigenen Einrichtungen keine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung gegenüber anderen Trägern von Kindertageseinrichtungen liege.

III. Aus der Finanzrechtsprechung

1. EuGH-Entscheidungen

a) EuGH zur Steuerbefreiung für nebenberufliche Lehrtätigkeit in der Schweiz

Die Vorschrift des § 3 Nr. 26 EStG, nach welcher nur Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR bis zu einer bestimmten Höhe steuerfrei sind, ist mit dem zwischen der Schweiz als Drittstaat und der EU geschlossenen Freizügigkeitsabkommen über die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer unvereinbar, da sie die Entscheidungsfreiheit nebenberuflich tätiger Lehrkräfte in Bezug auf den Ort der Erbringung ihrer Dienstleistungen beeinträchtigt. Dies stellte der EuGH mit Urteil vom 21.9.2016 klar.³¹

b) EuGH zur Umsatzsteuerfreiheit von Schülertransportdienstleistungen einer Gebietskörperschaft

Mit Urteil vom 12.5.2016 hat der EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens entschieden, dass Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL dahingehend auszulegen ist, dass eine Gebietskörperschaft, die eine Schülertransportdienstleistung unter nachfolgenden Bedingungen erbringt, keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und damit nicht der Steuerpflicht unterliegt.³² Hierbei reiche eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung, im zu entscheidenden Fall eine Schülerbeförderung durch die Gemeinde, für die Feststellung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL jedenfalls dann nicht aus, wenn, wie vorliegend, die von den Eltern zu zahlenden Beiträge nicht von jedem Nutzer geschuldet werden und nur einen kleinen Teil der anfallenden Kosten decken. Ein solcher Unterschied zwischen den Betriebskosten und den als Gegenleistung für die angebotenen Dienstleistungen erhaltenen Beträge deute darauf hin, dass der Beitrag der Eltern eher einer Gebühr als einem Entgelt gleichzusetzen ist. Ein tatsächlicher Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Dienstleistungen sei daher zu verneinen.

c) EuGH zur Steuerfreiheit von Dienstleistungen einer

nicht öffentlichrechtlichen Einrichtung für betreutes Wohnen

Der EuGH hatte zu entscheiden, ob Dienstleistungen durch Einrichtungen für betreutes Wohnen steuerfrei sind. Mit seinem Urteil vom 21.1.2016 hat er klargestellt, dass die Anerkennung als „Einrichtung mit sozialem Charakter“ i. S. d. Art. 132 MwStSystRL eine Ermessensentscheidung der Mitgliedstaaten ist.³³ Hierbei seien verschiedene Gesichtspunkte zu berücksichtigen: Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergebe sich hierzu, dass die nationalen Behörden bei der Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einklang mit dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte mehrere Gesichtspunkte zu berücksichtigen haben. Zu ihnen können das Bestehen spezifischer Vorschriften – seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit –, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und der Gesichtspunkt zählen, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden. Der EuGH konstatiert, dass der Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter die Gewinnerzielungsabsicht nicht entgegenstehe. Nach dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL sind die Dienstleistungen der Altenheime ausdrücklich als „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen“ steuerbefreit. Die von einem Altenheim oder einer Einrichtung für betreutes Wohnen jeweils zur Verfügung gestellten Wohnungen und ferner die anderen in diesem Zusammenhang angebotenen Dienstleistungen seien gleich zu behandeln. Die „anderen Dienstleistungen“ seien steuerbefreit, sofern sie „bezwecken, die Unterstützung und Betreuung von Senioren sicherzustellen, und denjenigen entsprechen, die auch Altenheime nach diesen Regelungen anbieten müssen“. Eine Voraussetzung, dass die Einrichtung öffentliche Zuschüsse erhalte, lasse sich dem Wortlaut der Norm nicht entnehmen.

2. BFH-Entscheidungen

a) BFH zur Gemeinnützigkeit einer Stiftung zur Bewahrung und Förderung von bildender Kunst bei maßgeblichem Eigeninteresse des Stifters

In seinem Beschluss vom 24.5.2016 entschied der BFH, dass die Gemeinnützigkeit einer Stiftung zur Bewahrung und Förderung von bildender Kunst bei einem maßgeblichen Eigeninteresse des Stifters ausgeschlossen ist.³⁴ Im vorliegenden Fall errichtete ein Sammler eine Stiftung, der er seine Kunstgegenstände überließ. Dabei sollte die Stiftung die Sammlung verwalten, um neue Kunstgegenstände erweitern und Kunstprojekte fördern. Dafür wurden die Kunstgegenstände im Haus des Stifters in speziell der Stiftung zur Verfügung gestellten Räume belassen. Zwar wurden separate Räume für die Stiftung angemietet, doch wurden nur einzelne Kunstobjekte dort ausgestellt. Der Stiftung wurde darauffolgend der Gemeinnützigkeitsstatus entzogen, da es ihr an der notwendigen Selbstlosigkeit mangelte. Der BFH stellte klar, dass eine Körperschaft dann selbstlos handle, wenn sie weder selbst noch zugunsten ihrer Mitglieder eigennützige oder eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Selbstlosigkeit in diesem Sinne sei nicht gegeben, wenn die Würdigung der Umstände im Einzelfall ergibt, dass der Gründer einer Stiftung zur Bewahrung und Förderung von bildender Kunst maßgeblich sein Eigeninteresse am Sammeln und am Besitz von Kunstgegenständen nachgehe. Da die Kunstgegenstände der Stiftung faktisch gar nicht übergeben worden seien, hat die Stiftung nach Auffassung des BFH eher dazu gedient, die Sammlung des Stifters zu erhalten und sie in seinem eigenen Interesse auszuweiten, womit vorliegend keine Gemeinnützigkeit, sondern eine Eigennützigkeit zu bejahen sei.

b) BFH zur Gewerbesteuerfreiheit von Krankenhäusern im Fall einer Betriebsaufspaltung

Mit Urteil vom 20.8.2015 stellte der BFH fest: die tätigkeitsbezogene und rechtsformneutrale Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG erstreckt sich bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit der Besitzpersonengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG.³⁵ Im vom BFH zu entscheidenden Fall war die Krankenhausbetreiberin zugleich an der Besitzgesellschaft beteiligt. Die Besitzgesellschaft verpachtete dem Krankenhausbetreiber ein Betriebsgebäude einschließlich der Inventargegenstände. Dabei handle es sich bei der Verpachtung der Gebäude und des Inventars an den Krankenhausbetreiber wegen der Betriebsaufspaltung um eine gewerbliche Tätigkeit. Diese sei jedoch nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG steuerbefreit, da die Besitzgesellschaft an der Gewerbesteuerfreiheit des Krankenhausbetreibers teilhabe. Zu dieser Feststellung verweist der BFH dabei auf sein Urteil vom 29.3.2006³⁶, in welchem dieser entschieden hatte, dass sich die Befreiung der ein Altersheim betreibenden Betriebsgesellschaft von der Gewerbesteuer bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Verpachtungstätigkeit der Besitzgesellschaft erstrecke.

c) BFH zur Umsatzsteuerfreiheit von Betreuungsleistungen

Mit Urteil vom 6.4.2016 hat der BFH entschieden, dass Betreuungsleistungen einer juristischen Person unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL steuerfrei sind.³⁷ Dieses ist nach Auffassung des BFH zu bejahen, wenn ihr die Erlaubnis zum Betrieb einer Einrichtung zur Betreuung von Kindern und Jugendlichen nach § 45 SGB VIII erteilt wurde und die Kosten für diese Leistungen über einen Träger der freien Jugendhilfe abgerechnet und damit mittelbar von öffentlichen Trägern der Kinder- und Jugendhilfe gezahlt werden.

d) BFH zur Steuerfreiheit von Erträgen aus Beteiligung an gewerblich geprägter vermögensverwaltender

Personengesellschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 18.2.2016 bestätigt, dass die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) keinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 5 Nr. 9 S. 2 KStG darstellt.³⁸ Die Frage, ob die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gilt oder ob es sich insoweit um eine steuerfreie Vermögensverwaltung handelt, war bis zu dem Urteil des BFH vom 25.5.2011³⁹ höchstrichterlich nicht geklärt gewesen. Mit dem vorliegenden Urteil stellt der BFH nunmehr klar, dass sich an der Steuerfreiheit auch dann nichts ändert, wenn die gewerblich geprägte Personengesellschaft zuvor originär gewerblich tätig war. Denn auch eine gewerblich tätige Personengesellschaft hätte nach dem Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG stille Reserven zu Buchwerten an eine steuerbegünstigte Körperschaft übertragen können.

e) BFH zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter einer Auflage

Im Fall von Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ist grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer zu zahlen. Indes unterliegen Grundstücksschenkungen unter einer Auflage der Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Werts der Auflage, die bei der Schenkungsteuer abziehbar ist. Der BFH hat mit Urteil vom 12.7.2016 einen Fall entschieden, in dem ein gemeinnütziger Verein im Wege einer Schenkung einen Miteigentumsanteil an einem bebauten Grundstück erlangte, wobei sich die Schenkerin das dingliche Recht zur alleinigen und ausschließlichen Nutzung der Wohnung im Haus vorbehielt.⁴⁰ Der BFH war der Ansicht, dass die Grunderwerbsteuer auch dann zu zahlen ist, wenn die Auflage die Schenkungsteuer gar nicht

reduziert. Das gilt nach Ansicht des Gerichts selbst dann, wenn die Grundstücksschenkung insgesamt von der Schenkungsteuer befreit ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine gemeinnützige Organisation ein Grundstück erhält, da gemeinnützige Organisationen ohnehin von der Schenkungsteuer befreit sind. Das FG Bremen, das sich ebenfalls bereits mit der Thematik beschäftigt hat, geht in diesem Zusammenhang davon aus, dass es keinen Unterschied macht, ob der Schenker sich zunächst selbst ein lebenslanges Wohnrecht einräumt und die Schenkung sodann im unmittelbaren Anschluss erfolgt.⁴¹

3. Entscheidungen der Finanzgerichte

a) FG Berlin-Brandenburg zur Geltendmachung des Spendenabzugs

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 3.9.2015 klargestellt, dass bei Zuwendungen an eine ausländische Körperschaft die Nachweispflicht den inländischen Spender trifft.⁴² Dabei komme eine Gewährung der Steuervergünstigung nach § 10 Buchst. b EStG nicht in Betracht, wenn dieser keine Unterlagen vorlege, die eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung des Zuwendungsempfängers nach § 63 Abs. 1, 3 AO möglich mache. Laut FG Berlin-Brandenburg können dabei Angaben im Internetauftritt und sonstige Informationsschreiben, die der Öffentlichkeitsarbeit dienen, nachprüfbare Belege nicht ersetzen. Auch sei eine von der ausländischen Körperschaft ausgestellte Zuwendungsbescheinigung für den Spendenabzug zwingend erforderlich. Hierbei könne nicht auf die Dokumentation des Verwendungsnachweises, dass der Zuwendungsempfänger die Spende also nur für seine satzungsmäßigen Zwecke verwendet, verzichtet werden. Fehle eine dieser Angaben, so sei der Spendenabzug ausgeschlossen.

b) FG Köln zur Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden

Auch das FG Köln hatte sich in seinem Urteil vom 20.1.2016 mit der schwierigen Frage der Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden zu beschäftigen.⁴³ Zusätzlich zu ihren nationalen Vorgaben müssen ausländische Empfängerkörperschaften auch die deutschen formellen und materiellen Gemeinnützigkeitsvorschriften beachten, damit die Spenden von Steuerpflichtigen in Deutschland steuerlich Berücksichtigung finden können. Nach § 10b Abs. 1 S. 6 EStG muss die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers zudem neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen können (sogenannter struktureller Inlandsbezug). Der strukturelle Inlandsbezug wird von Stimmen in der Literatur wegen seiner fehlenden Normenklarheit und erheblicher Auslegungsunschärfen als für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet angesehen und wegen der vagen Formulierung und eines fehlenden vollzugsfähigen Inhalts als inhaltsleer und für die praktische Rechtsanwendung ungeeignet kritisiert. Ferner wird die Regelung vielfach für europarechtswidrig gehalten, da der Inlandsbezug bei in Deutschland ansässigen Organisationen nach Auffassung der Finanzverwaltung ohne besonderen Nachweis dadurch erfüllt wird, dass sie sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Ausland beteiligen. Direktspenden ins Ausland werden somit schlechter behandelt als Spenden an inländische Fördereinrichtungen, die ihre Zwecke im Ausland selbst oder durch das Weiterleiten von Mitteln an eine im Ausland ansässige – nicht unbedingt gemeinnützige – Körperschaft verwirklichen. Das FG Köln hat sich den kritischen Stimmen angeschlossen. Es bemerkt, dass nicht einmal ansatzweise ersichtlich sei, wie und anhand welcher Maßstäbe die potentielle Ansehenssteigerung zu prüfen sei. Die Vorschrift werde dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot nicht gerecht. Die gebotene verfassungs- und europa-rechtskonforme Auslegung der Norm führe daher zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzung des strukturellen Inlandsbezugs bereits dann erfüllt sei, wenn die Ansehenssteigerung Deutschlands nicht evident ausgeschlossen sei.

c) FG Köln zur erbschaftsteuerlichen Behandlung einer

nichtrechtsfähigen Familienstiftung

Das FG Köln hatte zu entscheiden, ob die Erbersatzsteuer nur bei rechtsfähigen Familienstiftungen oder auch bei nichtrechtsfähigen Familienstiftungen zur Anwendung kommt. Das FG Köln stellte nun in seinem Urteil vom 25.5.2016 klar, dass auch eine nichtrechtsfähige Stiftung, deren Träger eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, eine Familienstiftung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sein kann.⁴⁴ Aus dem Gesetzeswortlaut ließe sich dies zwar nicht eindeutig entnehmen, allerdings spreche sowohl die Entstehungsgeschichte als auch der Gesetzeszweck für die Einbeziehung von nichtrechtsfähigen Stiftungen in den Anwendungsbereich der Erbschaftsteuer.

d) FG München zu den Anforderungen an die Geschäftsführung einer gemeinnützigen Stiftung

Der Stifter übertrug der von ihm errichteten unselbständigen Stiftung als Anfangsvermögen ein Grundstück. Die daraus erzielten Einnahmen, insbesondere Mieten, sollten die Finanzierung der Stiftung sichern. In die Stiftungssatzung war ein Verbot aufgenommen worden, das die Veräußerung des Grundstücks betraf. Trotzdem veräußerte die Stiftung das Grundstück. Zudem vergab sie aus dem Verkaufserlös ein Darlehen mit unklaren Konditionen an den Stifter. Trotz mehrfacher Aufforderung und Bitte um Erläuterung durch das Finanzamt reagierte die Stiftung nicht, worauf ihr das Finanzamt rückwirkend die Gemeinnützigkeit entzog. Seine Entscheidung stützte das Finanzamt auf die unklare Darlehensvereinbarung und auf die Tatsache, dass die Stiftung weder den Kaufvertrag über das Grundstück noch den Darlehensvertrag mit dem Stifter vorgelegt habe. Zudem sah es im Verkauf des Grundstücks mit dem Verlust der sicheren Mieterträge eine Mittelfehlverwendung. Das FG München hat dem Finanzamt im Rahmen seiner summarischen Prüfung im einstweiligen Rechtsschutz Recht gegeben und mit Beschluss vom 15.1.2016 festgestellt, dass die Geschäftsführung nicht den Erfordernissen des § 63 AO entspreche.⁴⁵ Zum einen hatte sich die Stiftung auf die

Anfragen des Finanzamtes nicht gemeldet, so dass nicht geklärt werden konnte, ob das Handeln der Stiftung mit dem Gemeinnützigkeitsrecht vereinbar war. Zum anderen spreche vieles dafür, dass die Stiftung auch nicht selbstlos tätig war. Durch die Veräußerung des Grundbesitzes seien der Stiftung die regelmäßigen Mieteinkünfte und damit verwendungspflichtige Mittel entzogen worden. Zudem könne nicht nachgeprüft werden, ob das Darlehen den Bedingungen einer Darlehensvereinbarung unter fremden Dritten genüge, weil die Stiftung keine entsprechenden Unterlagen eingereicht hatte. Auch wenn die Tätigkeit der Körperschaft nicht auf eine Vermehrung ihres Vermögens angelegt sein darf, sei die Körperschaft gehalten, das gemeinnützigen Zwecken dienende Vermögen nicht "brachliegen zu lassen". Zudem spreche auch der große Einfluss des Stifters, auf Grund dessen die Stiftung das Grundstück trotz Satzungsverbot veräußert habe, gegen eine selbstlose Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke und damit auch gegen die wirtschaftliche Selbständigkeit der Stiftung.

IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen

1. BMF-Schreiben

a) BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen privater Arbeitsvermittler

Der BFH hat mit Urteil vom 29.6.2015 entschieden, dass eine private Arbeitsvermittlerin, die in den Jahren 2004 bis 2006 Vermittlungsleistungen an Arbeitsuchende mit einem Vermittlungsgutschein nach § 421 Buchst. g SGB III erbracht und ihr Honorar deshalb unmittelbar von der Bundesagentur für Arbeit erhalten hat, eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG (seit 1.1.2007: Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL) darstellt. Diese kann sich für die von ihr erbrachten Arbeitsvermittlungsleistungen an Arbeitsuchende unmittelbar auf die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung berufen. Dies hat das BMF mit Schreiben vom 19.9.2016

bekanntgegeben.⁴⁶ Die Grundsätze des Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

b) BMF-Schreiben zu steuerlichen Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge

Zur Förderung und Unterstützung des gesamtgesellschaftlichen Engagements bei der Hilfe für Flüchtlinge haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die im BMF-Schreiben vom 22.9.2015 enthaltenen Verwaltungsregelungen getroffen, die die Vereinfachungen für private Spender und steuerbegünstigte Organisationen zum Ziel haben. Diese Regelungen galten danach für die Maßnahmen, die vom 1.08. bis 31.12.2016 durchgeführt worden sind. Das BMF hat nun mit Schreiben vom 6.12.2016 bekanntgegeben, dass im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder der zeitliche Anwendungsbereich über den 31.12.2016 hinaus auf alle Maßnahmen erweitert wird, die bis zum 31.12.2018 durchgeführt werden.⁴⁷

c) BMF-Schreiben zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das BMF mit Schreiben vom 26.1.2016 Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) bekannt gemacht.⁴⁸ Den größten Teil der Änderungen umfasst dabei die Neuausrichtung der Finanzverwaltung aufgrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH in dem Abschnitt steuerbegünstigte Zwecke (§§ 51 bis 68 AO). Die Änderungen des AEAO traten mit sofortiger Wirkung in Kraft.

d) BMF-Schreiben zu Gewinnen steuerpflichtiger

wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

Das BMF-Schreiben vom 2.2.2016 zu den Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b [S. 4](#) EStG bei Gewinnen steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wird mit BMF-Schreiben vom 21.7.2016 in der Randnummer 2 um einen Satz ergänzt: § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b [S. 4](#) EStG ist nicht anzuwenden, wenn Ausschüttungen der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften beim Empfänger zu Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen.⁴⁹ Dies hat den folgenden Hintergrund: Werden in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gebildete Rücklagen zu Zwecken außerhalb des wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet, erfüllt dieser Vorgang den Einkommenstatbestand i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG. Als Folge der Ausschüttungsfiktion unterliegen die Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Kapitalertragsteuer in Höhe von 15 %. Das bedeutet, die betreffenden Körperschaften müssen neben der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zusätzlich auch noch Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abführen. Geregelt wird mithin eine Ausnahme von dieser Bestimmung.

e) BMF-Schreiben zur steuerrechtlichen Behandlung von Leistungen im Rahmen der Flüchtlingshilfe

Mit Schreiben vom 9.2.2016 hat das BMF bekanntgeben, dass ergänzend zum BMF-Schreiben vom 20.11.2014 weitere Billigkeitsmaßnahmen unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder im Hinblick auf die durch den Zustrom von Flüchtlingen hervorgerufene besondere und akute Situation hinsichtlich der Leistungen, die von Einrichtungen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, im Rahmen der Flüchtlingshilfe erbracht werden, gelten.⁵⁰ Beteiligt sich eine

steuerbegünstigte Körperschaft vorübergehend an der Unterbringung, Betreuung, Versorgung oder Verpflegung von Bürgerkriegsflüchtlingen oder Asylbewerbern und erhält diese Körperschaft dafür Entgelte aus öffentlichen Kassen oder von anderen steuerbegünstigten Körperschaften, wird es nicht beanstandet, wenn diese Einnahmen dem Zweckbetrieb zugeordnet werden. Zudem wird nicht beanstandet, dass umsatzsteuerliche Vorschriften, die auf vergleichbare Leistungen der jeweiligen Einrichtung an andere Leistungsempfänger (z. B. Obdachlose) bereits angewandt werden, auch auf Leistungen dieser Einrichtung, die der Betreuung und Versorgung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern dienen, gleichermaßen Anwendung finden, wenn Entgelte dafür aus öffentlichen Kassen oder von anderen steuerbegünstigten Körperschaften gezahlt werden. Dies gelte insbesondere im Hinblick auf die Anwendung des § 4 Nr. 18 UStG, auch wenn Flüchtlinge nicht ausdrücklich zu dem nach der Satzung etc. des Leistenden begünstigten Personenkreis gehören. Die umsatzsteuerliche Behandlung des Kostenersatzes durch Gebietskörperschaften an steuerbegünstigte Einrichtungen für den Bezug von Einrichtungsgegenständen und sonstigen Leistungen (z. B. Renovierung von Wohnungen) sei dabei von der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts abhängig. Diese Billigkeitsregelungen finden in den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2018 Anwendung.

f) BMF-Schreiben zum ermäßigten Umsatzsteuersatz für Werkstätten und Integrationsbetriebe

Das BMF hat mit Schreiben vom 25.4.2016 die Änderung des ermäßigten Umsatzsteuersatz für Werkstätten für behinderte Menschen bekanntgeben.⁵¹ Der ermäßigte Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 % wird auf weitere Leistungen von Behindertenwerkstätten ausgeweitet. Werkstätten für behinderte Menschen nach § 68 Nr. 3a AO konnten nach Ansicht der Finanzverwaltung den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG bisher nur auf den Verkauf von Waren, die in einer Werkstätte für behinderte Menschen selbst hergestellt wurden, sowie auf den Verkauf von zugekauften Waren anwenden, wenn diese

wertschöpfend be- oder verarbeitet wurden. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz war daher nur auf Werkleistungen anwendbar. Nach Ansicht des BMF liegt dieser Auffassung allerdings ein überholtes Bild einer Werkstatt für behinderte Menschen zugrunde. Behindertenwerkstätten können nämlich auch Verpackungs- und Montagearbeiten ausführen, Handelsumsätze tätigen und Dienstleistungen wie Garten- und Außenanlagepflege anbieten sowie Märkte und Gastronomiebetriebe führen. Der Charakter als Werkstatt für behinderte Menschen ändere sich dadurch nicht. Das BMF hat daher Abschnitt 12.9 Abs. 12 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) geändert. Danach zählen auch Umsätze von Handelsbetrieben, die nach § 142 SGB IX als zusätzlicher Arbeitsbereich, als zusätzlicher Betriebsteil oder als zusätzliche Betriebsstätte einer Werkstatt für behinderte Menschen anerkannt sind, sowie sonstige Leistungen, sofern sie in die Anerkennung nach § 142 SGB IX einbezogen sind, zum Zweckbetrieb und profitieren in der Folge vom reduzierten Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 %.

g) BMF-Schreiben zur steuerlichen Anerkennung von Spenden durch den Verzicht auf einen zuvor vereinbarten Aufwendungsersatz (Aufwandsspende) bzw. einen sonstigen Anspruch (Rückspende)

In Ergänzung zum BMF-Schreiben vom 25.11.2014⁵² hat das BMF am 24.8.2016 in einem weiteren Schreiben bekanntgegeben, dass im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Textziffer 3 des zuerst genannten Schreibens geändert wird.⁵³ Inhaltlich geht es um die steuerliche Anerkennung von Spenden durch den Verzicht auf einen zuvor vereinbarten Aufwendungsersatz (Aufwandsspende) bzw. einen sonstigen Anspruch (Rückspende). Das BMF konstatiert, dass Ansprüche auf einen Aufwendungsersatz oder auf eine Vergütung ernsthaft eingeräumt sein müssen und nicht von vornherein unter der Bedingung des Verzichts stehen dürfen. Wesentliche Indizien für die Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Aufwendungsersatz oder auf eine Vergütung seien auch die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung zur Fälligkeit des Anspruchs

und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers. Die Verzichtserklärung sei dann noch zeitnah, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und bei Ansprüchen aus einer regelmäßigen Tätigkeit innerhalb eines Jahres nach Fälligkeit des Anspruchs der Verzicht erklärt wird. Regelmäßig sei eine Tätigkeit, wenn sie gewöhnlich monatlich ausgeübt wird. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei anzunehmen, wenn der Zuwendungsempfänger ungeachtet eines späteren Verzichts durch den Zuwendenden bei prognostischer Betrachtung zum Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf den Aufwendungsersatz oder die Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen. Wird auf einen Anspruch verzichtet, müsse dieser auch im Zeitpunkt des Verzichts tatsächlich werthaltig sein. Nur dann komme ein Abzug als steuerbegünstigte Zuwendung in Betracht. Sofern der Verein im Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf einen Aufwendungsersatz oder eine Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen, könne regelmäßig davon ausgegangen werden, dass der Anspruch im Zeitpunkt des Verzichts noch werthaltig ist. Etwas anderes gelte nur dann, wenn sich die finanziellen Verhältnisse des Vereins im Zeitraum zwischen der Einräumung des Anspruchs und dem Verzicht wesentlich verschlechtert haben. Von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei immer dann auszugehen, wenn die Körperschaft offensichtlich über genügend liquide Mittel bzw. sonstiges Vermögen verfügt, das zur Begleichung der eingegangenen Verpflichtung herangezogen wird. Dabei sei keine Differenzierung nach steuerbegünstigtem Tätigkeitsbereich (ideelle Tätigkeit, Zweckbetrieb), steuerfreier Vermögensverwaltung oder steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorzunehmen.

h) BMF-Schreiben zur Umsatzsteuer: Tätigkeit eines Sport-Dachverbandes

Das BMF hat mit Schreiben vom 2.12.2016 bekanntgegeben, dass der BFH mit Urteil vom 24.6.2015 entschieden hat, dass es an der Voraussetzung zur Annahme eines Zweckbetriebs nach § 65 AO fehle, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen

Sportvereins oder -verbands der Förderung des bezahlten Sports diene.⁵⁴ Dieser falle nicht unter den gemeinnützlichkeitsrechtlichen Sportbegriff des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO, da er in erster Linie den eigenwirtschaftlichen Zwecken der bezahlten Sportler diene (vgl. AEAO zu § 52 Nr. 7). Dabei werde unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder im Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 24.11.2016 geändert worden ist, Abschnitt 12.9 Abs. 4 Nr. 1 neu gefasst. Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 2.12.2016 ausgeführte Umsätze werde es nicht beanstandet, wenn der leistende Unternehmer für umsatzsteuerliche Zwecke die Genehmigung von Wettkampfveranstaltungen der Sportvereine, die Genehmigung von Trikotwerbung sowie die Ausstellung oder Verlängerung von Sportausweisen für Sportler als Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO behandle.

2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen

a) OFD Niedersachsen zur steuerlichen Behandlung von Tafeln

Die OFD Niedersachsen hat sich in zwei Verfügungen vom 9.2.2016 mit dem steuerrechtlichen Umgang von Tafeln auseinandergesetzt.⁵⁵ Die OFD stellt in ihren neuen Verfügungen zunächst fest, dass Betreiber von Tafeln bei Vorliegen der übrigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen der §§ 52 ff. AO gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind. Das gilt auch dann, wenn sie Lebensmittel gegen einen Kostenbeitrag abgeben, weil sie mit dieser Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 66 AO den Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege begründen. Gemäß § 66 AO müssen die Leistungen der Körperschaft in besonderem Maße den in § 53 AO genannten hilfebedürftigen Personen zugutekommen. Dies ist von der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich nachzuweisen. Die OFD macht aber darauf aufmerksam,

dass sich Tafeln von der Nachweispflicht befreien lassen können, und zwar dann, wenn aufgrund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen i.S.d. § 53 AO unterstützt werden. Zudem stellt die OFD fest, dass die kostenlose Abgabe von Lebensmitteln durch Tafeln umsatzsteuerfrei ist. Etwas anderes gilt dann, wenn Lebensmittel gegen einen Kostenbeitrag abgegeben werden. Sind Tafeln (mittelbar) Mitglieder eines amtlich anerkannten Wohlfahrtsverbands, kann ihnen dies allerdings zum Vorteil gereichen. Dann greift für ihre Leistungen die Umsatzsteuerbegünstigung des § 4 Nr. 18 UStG. Das ist beispielsweise der Fall, wenn eine Tafel Mitglied des Bundesverbandes Deutsche Tafel e. V. ist. Denn dieser ist Mitglied des Paritätischen Gesamtverbandes.

b) OFD Karlsruhe zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Sponsorings

Weist der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hin, liegt darin aufgrund des BMF-Schreibens vom 13.11.2012 noch keine Werbeleistung. Ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch findet in diesem Fall nicht statt. Der Zuwendungsempfänger muss keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen und abführen. Die OFD Karlsruhe hat das BMF-Schreiben in einer Verfügung vom 29.2.2016 nun weiter präzisiert.⁵⁶ So liegt kein Leistungsaustausch vor, wenn der Hinweis auf den Sponsoren zwar unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, aber ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten erfolgt. Dies gelte auch, wenn der Sponsor selbst auf seine Unterstützung in gleicher Art und Weise lediglich hinweist. Dagegen sei von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.

c) FinMin Schleswig-Holstein zur Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft auf eine gemeinnützige Körperschaft

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat in einer Kurzinformation vom 9.6.2016 klargestellt, dass auf die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft auf eine gemeinnützige Körperschaft § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar ist.⁵⁷ Die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG setze zwingend voraus, dass der Übernehmer der betrieblichen Einheit ebenfalls betriebliche Einkünfte erziele. Dies sei bei einer gemeinnützigen Körperschaft zu verneinen, da der Anteil an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft bei der übernehmenden gemeinnützigen Körperschaft zu keinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt und die gemeinnützige Körperschaft somit daraus keine betrieblichen Einkünfte erziele. Infolgedessen führe die Übertragung beim Übertragenden zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG und damit zur Entnahme ins Privatvermögen. Diese könne zu Buchwerten erfolgen, wenn die den Mitunternehmeranteil umfassenden Wirtschaftsgüter der gemeinnützigen Körperschaft unentgeltlich überlassen werden (sogenanntes Buchwertprivileg, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG). Umfasse der Mitunternehmeranteil hingegen auch Verbindlichkeiten, liege keine unentgeltliche Überlassung vor, so dass die Anwendung des Buchwertprivilegs nicht möglich sei. Die in dem Mitunternehmeranteil verhafteten stillen Reserven sind dann zwingend aufzudecken.

3. Pressemitteilungen

a) Pressemitteilung des BVerwG zum Verbot des gemeinnützigen Vereins „Farben für Waisenkinder“

Das BVerwG gab in seiner Pressemitteilung vom 16.11.2015 bekannt, dass

das Verbot des in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Spendensammelvereins „Farben für Waisenkinder e.V.“, der die Shahid Stiftung („Märtyrer Stiftung“) im Libanon finanziell unterstützt hat, rechtmäßig ist.⁵⁸ Mit Verfügung des Bundesministeriums des Innern vom 2.4.2014 wurde der als gemeinnützig anerkannte Verein aufgelöst und verboten. Der Verein habe über einen langen Zeitraum im Bundesgebiet Spenden eingeworben und damit die in Beirut (Libanon) ansässige Shahid Stiftung unterstützt; diese Stiftung sei ihrerseits als karitative Einrichtung integraler Teil der israel-feindlichen „Hisbollah“. Zur Begründung des Verbots wurde angeführt, dass die Hisbollah Gewalt in das Verhältnis zwischen dem libanesischen und dem israelischen Volk hineintrage und somit das friedliche Zusammenleben dieser Völker beeinträchtige. Dieser Ansicht stimmte das BVerwG zu und stellte fest, dass das Verbot zu Recht ergehe, da der Verein Gruppierungen unterstütze, die sich ihrerseits gegen den Gedanken der Völkerverständigung richte. Insbesondere sei der Verbotstatbestand durch die Unterstützung über einen langen Zeitraum und in einem beträchtlichen Umfang (im Zeitraum von 2007 bis August 2013 in Höhe von 3 Mio. Euro) erfüllt.

b) Pressemitteilung des VG Berlin zur diplomatischen Hilfe eines Fördervereins für Einreisen nach Syrien

Ein Förderverein eines Hilfsprojekts in Syrien kann keine diplomatische Unterstützung des Auswärtigen Amtes für die Einreise von Helfern nach Syrien erstreiten. Dies hat das VG Berlin in einem Eilverfahren entschieden und in einer Pressemitteilung vom 17.12.2015 mitgeteilt.⁵⁹ In außenpolitischen Angelegenheiten, in denen regelmäßig zahlreiche unterschiedliche Faktoren, wie die Beziehungen zu anderen Staaten, völkerrechtliche Verpflichtungen und diverse gegenläufige außenpolitische Interessen zu berücksichtigen seien, stehe dem Auswärtigen Amt ein besonders weiter Entscheidungsspielraum zu. Nicht zu beanstanden sei es, grundsätzlich keine Einreisen in ein Gebiet mit Reisewarnung zu unterstützen, wie sie für Syrien landesweit bestehe. Die besondere Gefahrenlage betreffe nicht nur Touristen, sondern auch humanitäre Helfer, denen nach der Schließung der Botschaft in Syrien

keine konsularische Hilfe vor Ort geleistet werden könne.

- 1 EuGH, Urt. v. 20.1.2016 – C-50/14 (Casta u.a.), ABl. EU 2016, C 106, 3.
- 2 EuGH, Urt. v. 17.11.2016 – C-216/15 (Betriebsrat der Ruhrlandklinik), ABl. EU 2017, C 14, 7.
- 3 BGH, NZG 2016, 666 ff. = npoR 2016, 212 f. mit Anm. *Krüger/Saberzadeh*.
- 4 BGH, NZG 2016, 1187 ff. = npoR 2016, 255 ff.
- 5 BGH, NZG 2016, 1315 ff. = npoR 2017, 17 ff. m. Anm. *Jungmann*.
- 6 BGH, NJW 2016, 2412 ff. = npoR 2016, 263 ff. m. Anm. *Roth*.
- 7 BGH, NJW 2016, 2266 ff. = npoR 2016, 268 ff. m. Anm. *Kröll*.
- 8 BGH, WM 2016, 1944 ff. = npoR 2016, 128 ff.
- 9 BGH, NJW 2016, 2489 ff.
- 10 KG Berlin, NZG 2016, 989 ff. (Revision eingelegt – Az. des BGH: II ZB 6/16), ZStV 2016, 129 ff. (Revision eingelegt – Az. des BGH: II ZB 7/16) = npoR 2016, 158 f. m. Anm. *Krüger/Saberzadeh*.
- 11 KG Berlin, NZG 2016, 1155 ff. = npoR 2016, 251 f. m. Anm. *Krüger/Saberzadeh*.
- 12 OLG Celle, VergabeR 2017, 49 ff.
- 13 OLG Celle, ZStV 2016, 215 ff. = npoR 2016, 166 ff. m. Anm. *Hüttemann/Rawert*.
- 14 OLG Dresden, GmbHR 2016, 484 ff.
- 15 OLG Düsseldorf, Beschl. v. 09.02.2016 – 3 Wx 4/16, BeckRS 2016, 06346 = npoR 2016, 215 f. m. Anm. *Krüger/Saberzadeh*.
- 16 OLG Düsseldorf, NZG 2016, 698 ff. = npoR 2016, 252.
- 17 OLG Frankfurt am Main, NZG 2016, 1386 ff. = npoR 2016, 215 m. Anm. *Krüger/Saberzadeh*.
- 18 OLG München, NJW-Spezial 2016, 272 ff. = npoR 2016, 213 ff. m. Anm. *Krüger/Saberzadeh*.
- 19 OLG Nürnberg, Rpfleger 2016, 159 ff. = npoR 2016, 65 m. Anm. *Krüger/Saberzadeh*.
- 20 AG München, Urt. v. 23.3.2016 – 242 C 1438/16, FD-ErbR 2016, 382385.
- 21 BAG, BB 2016, 2686 ff.
- 22 LAG Baden-Württemberg, Beschl. v. 11.2.2016 – 3TaBV 2/14, öAT 2016, 102 m. Anm. *Seel* (Revision eingelegt – Az. des BAG: 1 ABR 15/16).
- 23 LAG Bremen, Urt. v. 12.7.2016 – 1 Sa 70/15 (Revision eingelegt – Az. des BAG: 9 AZR 555/16).
- 24 LSG Berlin-Brandenburg, NZG 2016, 1190 ff. = npoR 2016, 159 f. m. Anm. *Krüger/Saberzadeh*.
- 25 SG Gießen, Beschl. v. 25.7.2016 – S 18 SO 93/16 ER, BeckRS 2016, 71776.
- 26 VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 23.2.2016 – 12 S 638/15, BeckRS 2016, 43593.
- 27 VGH Bayern, Urt. v. 18.4.2016 – 7 BV 15.960, BeckRS 2016, 45517.
- 28 OVG Münster, Urt. v. 31.5.2016 – Az. 16 A 172/13, BeckRS 2016, 47707 = npoR 2016, 257 ff. m. Anm. *Hüttemann/Rawert*

- 29 VG Schleswig-Holstein, ZStV 2016, 208 ff. = npoR 2017, 70 ff.
- 30 BayVerfGH, NVwZ-RR 2016, 601 ff.
- 31 EuGH, Urt. v. 21.9.2016 – C-478/15 (Radgen), ABl. EU 2016, C 419, 22 = npoR 2017, 22 ff.
- 32 EuGH, Urt. v. 12.5.2016 – C-520/14 (Gemeente Borsele), ABl. EU 2016, C 243, 10.
- 33 EuGH, Urt. v. 21.1.2016 – C-335/14 (Les Jardins de Jouvence), ABl. EU 2016, C 98, 7.
- 34 BFH/NV 2016, 1253 ff.
- 35 BFHE 251, 53 = npoR 2016, 169 ff.
- 36 BFHE 213, 50.
- 37 BFHE 253, 466.
- 38 BFHE 253, 228.
- 39 BFHE 234, 59 = npoR 2011, 90 f.
- 40 BFHE 254, 81 = npoR 2017, 26.
- 41 FG Bremen, DStRE 2016, 801 ff.
- 42 FG Berlin-Brandenburg, DStRE 2016, 1102 ff. = npoR 2016, 75 f.
- 43 FG Köln, Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, BeckRS 2016, 94622 (Revision eingelegt – Az. des BFH X R 5/16) = npoR 2016, 173 ff.
- 44 FG Köln, EFG 2016, 1447 ff. (Revision eingelegt – Az. des BFH II R 26/16).
- 45 FG München, Beschl. v. 15.1.2016 – 7 V 2906/15, BeckRS 2016, 94537 = npoR 2017, 27 f.
- 46 BMF, Schreiben v. 19.9.2016 – III C 3-S 7171-b/15/10003, BStBl. I 2016, 1042 = npoR 2016, 278.
- 47 BMF, Schreiben v. 6.12.2016 – IV C 4-S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2016, 1425 = npoR 2017, 28.
- 48 BMF, Schreiben v. 26.1.2016 – IV A 3-S 0062/15/10006, BStBl. I 2016, 155 = npoR 2016, 83 ff.
- 49 BMF, Schreiben v. 21.7.2016 – IV C 2-S 2706-a/14/10001, BStBl. I 2016, 685 = npoR 2016, 278 f.
- 50 BMF, Schreiben v. 9.2.2016 – III C 3-S 7130/15/10001, BStBl. I 2016, 223 = npoR 2016, 135 f.
- 51 BMF, Schreiben v. 25.4.2016 – III C 2 – S7242-a/0-9/10005, BStBl. I 2016, 484 = npoR 2016, 175.
- 52 BMF, Schreiben v. 25.11.2014 – IV C 4-S 2223/07/0010:005, FMNR535000014 = npoR 2015, 66 f.
- 53 BMF, Schreiben v. 24.8.2016 – IV C 4-S 2223/07/0010:007, BStBl. I 2016, 994 = npoR 2016, 278.
- 54 BMF, Schreiben v. 2.12.2016 – III C 2-S 7242-a/16/10002, BStBl. I 2016, 1450 = npoR 2017, 28 f.
- 55 OFD Niedersachsen Verf. v. 9.2.2016 – S 2223 – 324 – St 235, S 0185 – 7 – St 245; OFD Niedersachsen Verf. v. 9.2.2016 – S 7100 – 674 – St 171, G 1412 – 27 – St 251 = npoR 2016, 229 ff.

- 56 OFD Karlsruhe, Verf. v. 29.2.2016 – S 7100, npoR 2016, 228 ff.
- 57 FinMin Schleswig-Holstein, Kurzinformation v. 9.6.2016 – VI 306-S 2241-299, FMNR14d550016 = npoR 2016, 279.
- 58 BVerwG, Pressemitteilung v. 16.11.2015.
- 59 VG Berlin, Pressemitteilung v. 17.12.2015.

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2016*

PHILIPP HELLER

- Authenrieth, Karlheinz* Werdende Stiftung vor staatlicher Anerkennung ist steuerlich wie eine unselbständige Stiftung zu behandeln. In: GmbHR 2016, S. 745 – 748.
- Baldauf, Uwe* Neuregelung der Unternehmereigenschaft öffentlicher Trägerkörperschaften durch das Steueränderungsgesetz 2015. Einführung eines neuen § 2b UStG. In: DStZ 2016, S. 355 – 370.
- Baldauf, Uwe/ Leippe, Bernd* Keine Mehrwertsteuerpflicht bei einer gemeindlichen Schülerbeförderung mit nur geringem Kostendeckungsgrad. Zugleich Anmerkungen zum EuGH- Urteil vom 12.5.2016 – C-520/14 „Gemeente Borsele“ In: DStZ 2016, S. 737 – 746.
- Bartodziej, Silvia* Stiftung als Rechtsform auf bundes- und landesrechtlicher Grundlage. In: Andrick, Bernd/Gantenbrink, Matthias/Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.), Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 10. Jahrgang 2016, S. 39 – 51.

- Beck, Lukas* Beschränkung der Innenhaftung ehrenamtlicher Organ- und Vereinsmitglieder auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit. Anm. zu OLG Nürnberg, Beschl. v. 13.11.2015 – 12 W 1845/15. In: EWiR 2016, S. 165 – 166.
- Beckert, Jens* Erben, steuern und stiften. In: Weitemeyer, Birgit/ Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2015/2016, 2016, S. 1 – 13.
- Belcke, Ulf Erik/
Westermann, Eike
Christian* Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen. BMF- Schreiben zur Verflechtung von Versorgungsbetrieben mittels eines Blockheizkraftwerks sowie weitere aktuelle Praxishinweise. In: BB 2016, S. 1687 – 1691.
- Bepler, Klaus* Arbeitsrechtliche Sonderwege im bezahlten Fußball? (Teil 2). In: jM 2016, S. 151 – 154.
- Berndt, Reinhard/
Nordhoff, Frank* Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen. 1. Auflage, München 2016.
- Bertoli, Flavio/
Vasilikou, Thea* Sponsoring: Straf- und kartellrechtliche Risiken bei Koppelungsgeschäften. In: DB 2016, S. 1859 – 1863.
- Blisse, Holger* Die Stiftung als Eigentümerin einer Sparkasse oder Bank – Erhalt

institutioneller Vielfalt im Banken-system?
In: ZStV 2016, S. 1 – 8.

Bock, Dennis

Zur Strafbarkeit wegen Verwendens der
Kennzeichen eines verbotenen Vereins
durch das Tragen sog. Rockerkutten. Anm.
zu BGH, Urt. v. 9.7.2015 – 3 StR 33/15. In:
JZ 2016, S. 154 – 160.

Boll, Gregor

Die Kunst als Instrument
schenkungsteuerlicher Gestaltung. In: DStR
2016, S. 1137 – 1144.

Bornemann, Elias

Aktuelle Verfügungen und Urteile. In:
StiftungsWelt 2016, S. 90 – 91.

Bornemann, Elias

Die Verwirklichung der Stiftungszwecke
im Ausland. Besonderheiten und mögliche
Hindernisse. In: Service Guide Stiftungen
2016, S. 18 – 20.

*Bornemann, Elias/
Klene, Victor*

Steuerbegünstigungen für gemeinnützige
Körperschaften. Eine Einführung anhand
der Flüchtlingshilfe. In: JURA 2016, S. 521
– 528.

Bösch, Harald

Beeinträchtigung pflichtteilsrechtlicher
Ansprüche mittels liechtensteinischer
Anstalten und Stiftungen. Zugleich eine
Nachlese zu BGH, Beschl. v. 3.12.2014 –
IV ZB 9/14. In: ZStV 2016, S. 18 – 31.

Böwing-

Aktuelle Rechtsprechung des

- Schmalenbrock, Philipp* Bundesfinanzhofs (BFH) zum Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. In: Weitemeyer, Birgit/Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2015/2016, 2016, S. 103 – 140.
- Braun, Christian* Direktvergabe von Krankentransportleistungen an Freiwilligenorganisationen. Anm. zu EuGH, Urt. v. 28.1.2016 – C-50/14 – CASTA u.a. In: EuZW 2016, S. 299 – 305.
- Brinkmeier, Thomas* Vereinsbesteuerung. Steuervorteile durch Gemeinnützigkeit. 2. Auflage, Wiesbaden 2016.
- Bromley, Patricia/
Orchard, Charlene D.* Managed Morality: The Rise of Professional Codes of Conduct in the U.S. Nonprofit Sector. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2016, S. 351 – 374.
- Brown, Adrian* The Direct Award of Ambulance Services to Voluntary Organisations in Italy. Revisited: Case C-50/14 CASTA. In: Public Procurement Law Review 2016, S. NA72 – NA80.
- Brunk, Axel* Der Sportler und die institutionelle Sportschiedsgerichtsbarkeit. Zur Wirksamkeit erzwungener Schiedsvereinbarungen im Sport und dem

Gebot unabhängiger und überparteilicher Rechtspflege am Beispiel des Tribunal Arbitral du Sport (TAS) und des Deutschen Sportschiedsgerichts (DSS). 1. Auflage, Baden-Baden 2016.

Burgard, Ulrich

Reform des Stiftungsrechts. In: ZStV 2016, S. 81 – 94.

*Burgard, Ulrich/
Heimann, Carsten*

Entlastung, Verjährung und Verjährenlassen von Schadensersatzansprüchen gegen Organmitglieder von Stiftungen und Aktiengesellschaften. Nachlese zum Fall der Johannes a Lasco-Stiftung. In: NZG 2016, S. 166 – 172.

*Clausen, Laura/
Jungen, André/ Köster,
Martina*

Probleme und Maßnahmen bei der Anerkennung und der Sicherstellung des Gemeinnützigkeitsstatus einer Kapitalgesellschaft. Eine fragebogenbasierte Analyse. In: StBp 2016, S. 203 – 207.

Cranshaw, Friedrich L.

Anlegergerechte Beratung für Stiftungen. In: npoR 2016, S. 156 – 158.

Decker, Pascal

Markenpflege und Wettbewerbsrecht für Stiftungen und NPOs. In: Weitemeyer, Birgit/Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2015/2016, 2016, S. 89 – 102.

- Dürr, Christiane* Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen des § 3 Nr. 26 EStG – ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip? In: FR 2016, S. 849 – 851.
- Erdbrügger, Andreas* Umsatzsteuerfreie Pflegeleistungen. Anm. zu BFH, Urt. v. 18.8.2015 – V R 13/14. In: MwStR 2016, S. 203 – 205.
- Ewer, Wolfgang/
Mutschler-Siebert,
Annette* Die Unterbringung von Flüchtlingen – Bau-, ordnungs- und vergaberechtliche Aspekte. In: NJW 2016, S. 11 – 18.
- Fein, Johannes* Modernisierung des Vereinsrechts: Was muss sich ändern? Bericht über die Tagung zum Vereinsrecht am 5. Februar 2016. In: ZStV 2016, S. 117 – 120.
- Fischer, Peter* Gemeinnützige Daseinsvorsorge und Wettbewerbsordnung. Eine Untersuchung am Beispiel der Sportförderung. Hamburg 2016.
- Förster, Jutta* Gewerbesteuerpflicht eines ambulanten Rehabilitationszentrums vor 2015. Praxis-Hinweise zu BFH, Urt. v. 9.9.2015 – X R 2/13. In: BFH/PR 2016, S. 11 – 12.
- Frank, Alexander/
Detig, Stefan* Die körperschaftsteuerliche Behandlung der Vermietungseinkünfte von Sparkassen. BgA oder nicht steuerbare Vermögensverwaltung? In: DStR 2016, S.

1509 – 1514.

*Friedrich-Büttner,
Karin/ Runte, Julia*

Erbschaften und Vermächtnisse. Rechtliche und steuerliche Aspekte für Stiftungen. In: npoR 2016, S. 57 – 60.

Gierhake, Olaf

Zur Anwendbarkeit des Erbschaftsteuerklassenprivilegs des § 15 Abs. 2 ErbStG auf liechtensteinische Familienstiftungen. In: ZErb 2016, S. 163 – 167.

*Gödeke, Sönke/
Jördening, Sebastian*

Das Schicksal der fehlgeschlagenen unselbständigen Stiftung. Gedanken zum Urteil des Oberlandesgerichts Celle vom 10. März 2016 – 16 U 60/15. In: ZStV 2016, S. 218 – 222.

Gosch, Dietmar

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erfordert keinen konkreten oder potenziellen Wettbewerb; Sport-Dachverband tätigt keine sportlichen Veranstaltungen i.S.v. §67a AO. Praxis-Hinweise zu BFH, Urt. v. 24.6.2015 – I R 13/13. In: BFH/PR 2016, S. 9 – 11.

Götz, Hellmut

So werden Stiftungsorganmitglieder abberufen. In: StiftungsBrief 2016, S. 27 – 29.

*Götz, Hellmut/ Pach-
Hanssenheimb,
Ferdinand*

Handbuch der Stiftung. 2. Auflage, Herne 2016.

Graffe, Ingo

Aktuelle Entwicklungen des
Gemeinnützigkeitsrechts aus Sicht der
Finanzverwaltung. In: Weitemeyer,
Birgit/Hüttemann, Rainer/Rawert,
Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Non Profit
Law Yearbook 2015/2016, 2016, S. 141 –
154.

Grube, Friederike

Bewirtschaftung von subventionierten
Landwirtschaftsbauten durch
gemeinnützige Handelsgesellschaft gegen
geringe Gebühr als wirtschaftliche
Tätigkeit. Anm. zu EuGH, Urt. v. 2.6.2016.
In: MwStR 2016, S. 575 – 580.

Grube, Friederike

Nahezu vollständig durch öffentliche
Gelder finanzierte Schülertransporte durch
Gemeinde keine unternehmerische
Tätigkeit. Anm. zu EuGH, Urt. v.
12.5.2016. In: MwStR 2016, S. 492 – 496.

Grube, Friederike

Von einer Einrichtung für betreutes
Wohnen an Senioren erbrachte – einem
Altersheim vergleichbare – Unterkunfts-
und Pflegeleistungen können von der
Mehrwertsteuer befreit sein. Anm. zu
EuGH, Urt. v. 21.1.2016 – C-355/14 – Les
Jardins de Jouvence. In: MwStR 2016, S.
235 – 240.

Hasselbach, Kai

Haftungsfreistellung für
Vorstandsmitglieder. In: NZG 2016, S. 890
– 896.

- Haubrich, Michael* Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Risiken. In: NWB-EV 2016, S. 35 – 38.
- Haubrich, Michael* Änderung des AEAO bei der Gemeinnützigkeit (Teil 1 und Teil 2). In: StiftungsBrief 2016, S. 53 – 55, 71 – 73.
- Hechenblaickner, Christoph* Organhaftung im Verein. Unter besonderer Berücksichtigung des Sportvereins. Wien 2016.
- Heermann, Peter W.* Haftung des Vereinsvorstands – Ressortaufteilung und unternehmerische Entscheidungen. In: NJW 2016, S. 1687 – 1692.
- Hennigfeld, Michael* Keine Organschaft mit Nichtuntemehmer. Anm. zu BFH, Urt. v. 2.12.2015 – V R 67/14. In: DB 2016, S. 562 – 563.
- Hense, Ansgar* Die teilweise Neuordnung von Schul- und Studienfonds in Nordrhein-Westfalen durch Landesgesetz und Staatskirchenverträge im Jahr 2014. In: Weitemeyer, Birgit/Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2015/2016, 2016, S. 49 – 88.
- Heuel, Markus* Das Management von Treuhandstiftungen. Eine nicht zu unterschätzende

Herausforderung. In: Service Guide
Stiftungen 2016, S. 10 – 12.

*Hidien, Jürgen/ Versin,
Volker*

Besteuerung von Eigen- und
Beteiligungsgesellschaften der Kommunen
– Kapitalgesellschaften der „öffentlichen
Hand“. In: SteuerStud 2016, S. 355 – 362.

Hippeli, Michael

Weitreichende Haftungsbeschränkung von
Stiftungsvorständen gegenüber der Stiftung
qua Stiftungssatzung? In: ZStV 2016, S.
161 – 166.

*Hirsch, Anja/
Neujeffski, Moritz/
Plehwe, Dieter*

Unternehmensnahe Stiftungen im
Spannungsfeld zwischen Gemeinwohl und
Partikularinteressen. Eine Exploration im
Bereich Wissenschaft. 2016.

*Höpfner, Christian/
Collande, Annegret von*

Stiftungsverein – Die leistungsstarke
Alternative bzw. Ergänzung zum
Förderverein. In: ZStV 2016, S. 222 – 228.

Hüttemann, Rainer

Rechtsfragen der sozialen Verantwortung
von Vereinen und Stiftungen. In: DB 2016,
S. 429 – 435.

Hüttemann, Rainer

Anmerkungen zum geänderten
Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit.
In: DB 2016, S. 1338 – 1343.

Hüttemann, Rainer

Gemeinnützigkeitsrecht als
organisationsbezogener Fördertatbestand –
Funktion, Stand und Reformfragen. In: FR

2016, S. 969 – 975.

Hüttemann, Rainer

Veranlasserhaftung wegen nicht zweckentsprechender Verwendung von Spenden. Anm. zu FG Hamburg, Urt. v. 25.2.2015 – 5 K 135/12. In: npoR 2016, S. 114 – 124.

Hüttemann, Rainer

Stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtliche Rahmenbedingungen der Vermögensanlage steuerbegünstigter Stiftungen (Teil 1 und Teil 2). In: WM 2016, S. 625 – 629, 673 – 681.

*Hüttemann, Rainer/
Rawert, Peter*

Abgrenzung zwischen treuhänderischer Überlassung von Vermögenswerten und einer Schenkung unter Auflage („Erich Klahn“). Anm. zu OLG Celle, Urt. v. 10.3.2016 – 16 U 60/15. In: npoR 2016, S. 166 – 169.

*Hüttemann, Rainer/
Rawert, Peter*

Nicht rechtsfähige Stiftung; Rechtsnatur; AGB- Kontrolle des Stiftungsvertrages. Anm. zu OVG Münster, Urt. v. 31.5.2016 – 16 A172/13. In: npoR 2016, S. 257 – 263.

*Hüttemann, Rainer/
Schauhoff, Stephan/
Kirchhain, Christian*

Fördertätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften und Konzerne – Insbesondere zur Investition zeitnah zu verwendender Mittel in unentgeltlich oder verbilligt überlassenes Sachvermögen. In: DStR 2016, S. 633 – 643.

- Ismer, Roland* Die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand im Lichte aktueller Rechtsprechung. In: MwStR 2016, S. 654 – 660.
- Ismer, Roland/ Baur-Rückert, Stefanie* Die Besteuerung der öffentlichen Hand im Spannungsfeld zwischen unionaler Rationalität und mitgliedstaatlicher Freiheit. In: MwStR 2016, S. 740 – 746.
- Jakob, Dominique* Modernes Stiftungsrecht für Deutschland in Europa – was sollte geregelt werden? In: npoR 2016, S. 7 – 12.
- Jakob, Dominique/ Brugger, Lukas/ Gubler, Simon* Verein - Stiftung - Trust. Entwicklungen 2015. Bern 2016.
- Janssen, Helmut* Anmeldung einer Defizit-Finanzierung – Kreiskliniken Calw. Anm. zu BGH, Urt. v. 24.3.2016 – I ZR 263/14. In: NJW 2016, S. 3176 – 3184.
- Joisten, Christian/ Vossel, Stephan* Männergesangsverein, Schützenbruderschaft und Frauenfußballverein nicht gemeinnützig? Zugleich Anmerkungen zum Urteil des FG Düsseldorf v. 23.6.2015 (6 K 2138/14 K). In: FR 2016, S. 714 – 718.
- Kahsnitz, Martin* Spendenabzug bei Betriebsübertragungen gegen bedingte Versorgungszusagen. In: DStR 2016, S. 2137 – 2144.

- Kallmayer, Axel/ Lux, Philip* Statistiken und Informationssysteme – Vitamine für den Wettbewerb oder Kartelle 2.0? In: Verbände-Report 2016, S. 38 – 41.
- Kalss, Susanne* Die neue gemeinnützige Stiftung in Österreich. In: Weitemeyer, Birgit/Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2015/2016, 2016, S. 155 – 179.
- Kessens, Felix Magnus* Vorsteuerabzug bei Errichtung eines kommunalen Sportzentrums. Anm. zu Sächsisches FG, Urt. v. 29.10.2015. In: EFG 2016, S. 940 – 942.
- Kindler, Peter* Die Auslandsstiftung mit inländischen Destinatären: Bestimmung und Geltungsbereich des anzuwendenden Rechts. In: NZG 2016, S. 1335 – 1337.
- Kingreen, Thomas/ Möslein, Florian* Die Identität der juristischen Person: Die Hobby Lobby-Entscheidung des U.S. Supreme Court zur Glaubensfreiheit gewinnorientierter Kapitalgesellschaften. In: JZ 2016, S. 57 – 66.
- Kirchhain, Christian* Der neue Anwendungserlass zur AO: neue Herausforderungen für gemeinnützige Körperschaften. In: DStR 2016, S. 505 – 511.

- Kirchhain, Christian* Risiken erkennen, Fehler vermeiden. Wie ein internes Kontrollsystem bei der Bewertung von stiftungs-, gemeinnützigkeits- und einzelsteuerrechtlichen Risiken helfen kann. In: StiftungsWelt 2016, S. 76 – 77.
- Kirchhain, Christian* Zuwendung von Anteilen an gewerblich geprägten Mitunternehmerschaften an NPOs nicht mehr vollständig privilegiert? Anm. zu OFD Frankfurt/M. v. 31.3.2016 und zu FinMin. Schleswig-Holstein v. 9.6.2016. In: DB 2016, S. 1605 – 1608.
- Klaßmann, Ralf* Keine Umsatzsteuerbefreiung für die entgeltliche Personalgestellung einer anerkannten Einrichtung mit sozialem Charakter an eine andere Einrichtung. Anm. zu BFH, Urt. v. 14.1.2016. In: MwStR 2016, S. 500 – 502.
- Klaßmann, Ralf* Die Umschichtungsrücklage bei gemeinnützigen Stiftungen. In: Andrick, Bernd/Gantenbrink, Matthias/Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/ Schewe, Markus (Hrsg.), Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 10. Jahrgang 2016, S. 127 – 132.
- Klaßmann, Ralf* Die Umschichtungsrücklage bei steuerbegünstigten Stiftungen. In: ZStV 2016, S. 186 – 191.

- Klene, Victor* Stiftungsrecht: Aktuelle Verfügungen und Urteile. In: StiftungsWelt 1/2016 2016, S. 82 – 84.
- Koch, Raphael* Fehlerhafte Weisungen eines Stiftungsrates und die Haftung des Stiftungsvorstandes. In: WM 2016, S. 2105 – 2109.
- Kock, Matthias/
Wallenfels, Mario* Die Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von gemeinnützigen Körperschaften unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung. In: ZStV 2016, S. 111 – 115.
- Koehl, Felix* Aus der Praxis: Vertretungsberechtigung bei nicht rechtsfähigem Verein. In: JuS 2016 2016, S. 611 – 612.
- Kothe-Heggemann,
Claudia* Tendenzbetriebe: Kündigung wegen Wiederverheiratung wirksam? In: GmbHR 2016, S. R265 – R266.
- Kraftsoff, Anna* Vergaberecht für Stiftungen. Praktische Relevanz. In: Service Guide Stiftungen 2016, S. 58 – 59.
- Krause, Nils/ Haase,
Florian* Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2015 in Deutschland. In: Weitemeyer, Birgit/Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2015/2016, 2016, S. 181 – 227.

<i>Kronawitter, Martin</i>	Die Mittelverwendung bei gemeinnützigen Körperschaften. In: Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2016, S. 145 – 153.
<i>Küffner, Thomas/ Rust, Michael</i>	Wie sollten juristische Personen des öffentlichen Rechts jetzt handeln? In: DB 2016 2016, S. 1469 – 1470.
<i>Küffner, Thomas/ Rust, Michael</i>	Reform der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Probleme und Lösungsansätze bei Kooperationen zweier juristischer Personen des öffentlichen Rechts. In: DStR 2016, S. 1633 – 1647.
<i>Kulhanek, Oliver</i>	Fußball und Gewalt – Kriminalität im Stadion. In: JA 2016, S. 102 – 105.
<i>Küstermann, Burkhard/ Bischoff, Antje</i>	Kooperation von Stiftungen. Grundlegendes und rechtliche Aspekte. In: Service Guide Stiftungen 2016, S. 14 – 17.
<i>Lange, Hans-Friedrich</i>	Landesärztekammer im Bereich „externe Qualitätssicherung Krankenhaus“ nicht unternehmerisch tätig. Anm. zu BFH, Urt. v. 10.2.2016 – XI R 26/13. In: BFH/PR 2016, S. 188 – 189.
<i>Lange, Hans-Friedrich</i>	Zur Steuerbarkeit und Steuerpflicht der Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen der Patienten sowie der Mitarbeiterverpflegung in Rehabilitationskliniken eines öffentlich-

rechtlichen Trägers. Anm. zu BFH, Urt. v. 16.12.2015 – XI R 52/13. In: BFH/PR 2016, S. 190 – 191.

Layr, Angelika

8. Liechtensteinischer Stiftungsrechtstag 2015. In: ZStV 2016, S. 115 – 116.

Leuschner, Lars

Zwischen Gläubigerschutz und Corporate Governance: Reformperspektiven des Vereinsrechts. In: npoR 2016, S. 99 – 104.

*Löding-Hasenkamp,
Götz*

Deutsches Jugendherbergswerk – Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb sowie Gestaltungshinweise bei „27plus-Gästen“. In: ZStV 2016, S. 201 – 206.

*Longrée, Sebastian J.
M./ Loos, Stefanie*

(Tax) Compliance – Ein zunehmend aktuelles Thema für Stiftungen und Vereine. In: ZStV 2016, S. 34 – 40.

Luxton, Peter

The Law of Charities. 2. Auflage, Oxford 2016.

Malcharek, Volker

Die Anlage des Stiftungsvermögens in Zeiten der Krise. In: Andrick, Bernd/Gantenbrink, Matthias/ Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.), Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 10. Jahrgang 2016, S. 23 – 38.

Martens, Sebastian A.

Verbandsstrafen für Fußballfans. In: NJW

<i>E.</i>	2016, S. 3691 – 3694.
<i>Mecking, Christoph</i>	Die steuerliche Mustersatzung: Keine Pflicht zur wörtlichen Übernahme. In: StiftungsBrief 2016, S. 143 – 146.
<i>Mecking, Christoph</i>	Kontroversen zur Zweckbestimmung: Begriffe und Mittelbeschaffung. In: StiftungsBrief 2016, S. 182 – 186.
<i>Mecking, Christoph</i>	Bindung an den Stiftungszweck. In: StiftungsBrief 2016, S. 216 – 220.
<i>Mecking, Christoph</i>	Mehr- und Vielzahl von Satzungszwecken. In: StiftungsBrief 2016, S. 233 – 237.
<i>Mecking, Christoph</i>	Auseinandersetzungen um Formulierungen zum Stiftungszweck. In: StiftungsBrief 2016, S. 173 – 177.
<i>Meeh-Bunse, Gunther/ Hemeling, Anke/ Schomaker, Stefan</i>	CSR-Richtlinie: Inhalt und potentielle Auswirkungen auf kleine und mittlere Unternehmen. Berichterstattung von Unternehmen über nicht-finanzielle Leistungsindikatoren. In: DStR 2016, S. 2769 – 2773.
<i>Meurer, Thomas</i>	Dozent für Besucherdienst des Bundestages erbringt steuerfreie Unterrichtsleistungen. Anm. zu BFH, Urt. v. 10.8.2016 – V R 38/15. In: MwStR 2016, S. 914 – 917.

- Möller, Christian* Steuerfreie Leistungen eines Erziehungsbeistands. Anm. zu BFH, Urt. v. 22.6.2016. In: MwStR 2016, S. 838 – 844.
- Morgenroth, Carsten* Gibt es einen Grundsatz der Verbandstreue? In: ZStV 2016, S. 8 – 17.
- Morgenroth, Carsten* Gelbe Karte für befristete Verträge im Fußball. Anm. zu ArbG Mainz, Urt. v. 19.3.2015. In: ZStV 2016, S. 99 – 107.
- Morgenroth, Carsten* Zulässige Haftungsbeschränkung für Vereinsmitglieder durch Satzungsbestimmungen. Anm. zu OLG Nürnberg, Beschl. v. 13.11.2015. In: ZStV 2016, S. 135 – 140.
- Möslein, Florian/
Mittwoch, Anne-
Christin* Soziales Unternehmertum im US-amerikanischen Gesellschaftsrecht. Benefit Corporations und Certified B Corporations. In: RabelsZ (80) 2016, S. 399 – 434.
- Neidenbach, Katrin
Sonja* Zustiftung aus rechtsgeschäftlicher Sicht. Hamburg 2016.
- Niemann, Walter* Ersatzerbschaftsteuer bei unselbständigen Familienstiftungen? Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Köln v. 25.5.2016. In: DStR 2016, S. 2888 – 2890.
- Nolte, Thomas* Die gemeinnützige Körperschaft zwischen Umsatzsteuer- und Gemeinnützigkeitsrecht. In: DStR 2016, S. 19 – 23.

- Obermair, Stefan* Abzug von Ausgaben bei steuerfreien Einnahmen als Übungsleiter. Zugleich Besprechung des Urteils des Thüringer FG v. 30.09.2015. In: DStR 2016, S. 1583 – 1587.
- Oertel, Gordian* Die Zulässigkeit der Stiftung & Co. KG. Unter besonderer Berücksichtigung der Strukturmerkmale der Stiftung bürgerlichen Rechts. Frankfurt am Main 2016.
- Oertzen, Christian v.* Für das Stiftungskollisionsrecht gelten die Grundsätze des Internationalen Gesellschaftsrechts. Anm. zu BGH, Urt. v. 8.9.2016 – III ZR 7/15. In: BB 2016, S. 2569 – 2571.
- Orth, Manfred* Satzungsunterzeichnung durch Gründungsmitglieder eines Vereins. In: ZStV 2016, S. 228 – 230.
- Orth, Manfred* Zum Ausweis von Zuwendungen in das Vermögen einer gemeinnützigen Stiftung. In: npoR 2016, S. 189 – 197.
- Papsthart, Stefan* Stiftungsrecht am Scheideweg: Festigung einer „starken Marke“ oder Eröffnung eines Experimentierfelds für Stifter? Anmerkungen zur geplanten (weiteren) Stiftungsrechtsreform. In: npoR 2016, S. 105 – 109.

- Plate-Godeffroy, Emily* Aktuelle Verfügungen und Urteile. In: StiftungsWelt 2016, S. 86 – 87.
- Plüss, Adrian/ Pair, Lara* Die Haftung der Vereins- und Stiftungsorgane in der Schweiz. In: ZStV 2016, S. 166 – 176.
- Pöllath, Reinhard* Zur Vermögensanlage Gemeinnütziger heute. In: Dieners, Peter/Dietzel, Andreas/Gasteyer, Thomas (Hrsg.), Liber Amoricum Dolf Weber, 1. Auflage, Baden-Baden 2016, S. 355 – 364.
- proFonds (Hrsg.)* Stiftungsland Schweiz 2016 – Zahlen, Entwicklungen, Trends. Basel 2016.
- Prütting, Hanns* Keine Grundbuchfähigkeit des nichtrechtsfähigen Vereins. Anm. zu BGH, Beschl. v. 21.1.2016. In: EWiR 2016, S. 361 – 362.
- Puzzo, Filippo* EuGH zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG für Einnahmen eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen aus einer nebenberuflichen Lehrtätigkeit in der Schweiz. In: ISR 2016, S. 439 – 441.
- Rackow, Christoph* Grenzen der politischen Betätigung gemeinnütziger Organisationen im deutschen und US-amerikanischen Recht – ein Rechtsvergleich. In: npoR 2016, S. 145 – 148.

*Regierer, Christoph/
Ruhlmann, Marcel*

Geld borgen, um Geld einzutreiben. In: Die Stiftung 2016, S. 22 – 23.

*Reichert, Bernhard/
Dauernheim, Jörg/
Schimke, Martin
(Hrsg.)*

Handbuch Vereins- und Verbandsrecht. 13. Auflage, Köln 2016.

Reuter, Dieter

Anatol Dutta, Rezensionsabhandlung zu „Warum Erbrecht? Das Vermögensrecht des Generationswechsels in funktionaler Betrachtung“. In: Weitemeyer, Birgit/Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2015/2016, 2016, S. 15 – 48.

Ritter, Gabriele

Steuerfreiheit für Pflegeleistungen: Neue Urteile kommen Pflegeeinrichtungen entgegen. In: StiftungsBrief 2016, S. 37 – 38.

Ritter, Gabriele

Kein Mindestlohn für behinderte Arbeitnehmer in Werkstätten. In: StiftungsBrief 2016, S. 23 – 26.

Ritter, Gabriele

Umsatzsteuerpflicht von "Tumormeldungen". In: StiftungsBrief 2016, S. 4 – 7.

Ritter, Gabriele

Keine Gemeinnützigkeit einer Kunststiftung bei Eigeninteresse des Stifters. In: StiftungsBrief 2016, S. 167 – 170.

- Ritter, Gabriele* Leistungen aus Pflegeverträgen steuerfrei. In: StiftungsBrief 2016, S. 52.
- Ritter, Gabriele* Erbersatzsteuer auch für nicht rechtsfähige Familienstiftungen. In: StiftungsBrief 2016, S. 222 – 226.
- Ritter, Gabriele* Energiekosten optimieren durch Errichtung einer Energiegesellschaft. In: StiftungsBrief 2016, S. 74 – 78.
- Ritter, Gabriele* Erneuter Rechtsstreit um Spenden ins Ausland: FG Köln stellt sich gegen die Finanzverwaltung. Anm. zu FG Köln, Urt. v. 20.1.2016. In: StiftungsBrief 2016, S. 203 – 207.
- Ritter, Gabriele* Kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei Beteiligung an Personengesellschaften. In: StiftungsBrief 2016, S. 124 – 125.
- Ritter, Gabriele* Gemeinnützigkeit und Mittelweiterleitung an For- Profit-Unternehmen. In: StiftungsBrief 2016, S. 113 – 116.
- Ritter, Gabriele* Neues zur Umsatzsteuer für Werkstätten für behinderte Menschen. In: StiftungsBrief 2016, S. 103 – 105.
- Rittner, Steffen* Dokumentation der Rechtekette bei Lichtbildnutzung durch Vereine

unentbehrlich – Zivil- und
urheberrechtliche Risiken bei
Internetveröffentlichung von Lichtbildern
Dritter. Anm. zu LG Düsseldorf, Urt. v.
26.8.2015. In: ZStV 2016, S. 133 – 135.

Röcken, Michael

Kein Idealverein bei Angebot von
Kinderbetreuungsplätzen am freien Markt
in Konkurrenz zu Dritt-An- bietern. Anm.
zu KG Berlin, Beschl. v. 16.2.2016. In:
ZStV 2016, S. 129 – 133.

Rohrberg-Braun, Nina

Die unselbständige Stiftung in der
Insolvenz. Frankfurt am Main 2016.

Ronald, Richter

Die neue soziale Pflegeversicherung – Ein
leistungsrechtlicher Überblick. In: NJW
2016, S. 598 – 604.

Rust, Michael

Sozialleistungen auch ohne unmittelbare
vertragliche Vereinbarung mit dem
Sozialträger umsatzsteuerfrei. In: DStR
2016, S. 161 – 165.

Rust, Michael

Keine Organschaft mit Nichtunternehmer.
Anm. zu BFH, Urt. v. 2.12.2015 – V R
67/14. In: MwStR 2016, S. 247 – 251.

Schauhoff, Stephan

Aktuelle Entwicklungen im
Gemeinnützigkeitsrecht. In: Andrick,
Bernd/Gantenbrink, Matthias/Janitzki,
Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe,
Markus (Hrsg.), Die Stiftung – Jahreshefte

zum Stiftungswesen, 10. Jahrgang 2016, S. 133 – 139.

Schauhoff, Stephan

Was im Stiftungsrecht reformiert werden sollte. In: npoR 2016, S. 2 – 7.

Schauhoff, Stephan

Der unternehmerisch tätige gemeinnützige Idealverein in Existenznot. Zum Beschluss des Kammergerichts vom 16.2.2016 – 22 W 71/15 und zum Beitrag von Leuschner, npoR 2016, 99 ff. In: npoR 2016, S. 241 – 245.

*Schauhoff, Stephan/
Kirchhain, Christian*

Der wirtschaftlich tätige gemeinnützige Verein. Zur Auslegung des § 21 BGB. In: ZIP 2016, S. 1857 – 1866.

Scheuch, Alexander

Einberufung der Mitgliederversammlung eines eingetragenen Vereins per E-Mail. In: ZStV 2016, S. 45 – 51.

Schiffer, K. Jan

Treuhänderische Stiftung und Tochter-GmbH. In: StiftungsBrief 2016, S. 21 – 22.

Schiffer, K. Jan

Vererben an Stiftung. In: StiftungsBrief 2016, S. 212 – 215.

Schiffer, K. Jan

Stiftungsrat – das Kontrollorgan der Stiftung: Tätigkeit stellt hohe Anforderungen. In: StiftungsBrief 2016, S. 201 – 202.

- Schiffer, K. Jan* Unzulässigkeit von Vorratszwecken? Zugleich das Ende der Bürgerstiftung? (Teil 2, Teil 3 und Teil 4). In: StiftungsBrief 2016, S. 8 – 11, 48 – 51 und 69 – 70.
- Schiffer, K. Jan* Treuhänderfähigkeit des Treuhänders. In: StiftungsBrief 2016, S. 221.
- Schiffer, K. Jan* Soll-Vorschriften in Stiftungssatzungen: So müssen Stiftungsorgane damit umgehen. In: StiftungsBrief 2016, S. 61 – 62.
- Schiffer, K. Jan* So errichten Sie per Testament eine rechtsfähige Stiftung. In: StiftungsBrief 2016, S. 153 – 157.
- Schiffer, K. Jan (Hrsg.)* Die Stiftung in der Beraterpraxis. 4. Auflage, Bonn 2016.
- Schiffer, K. Jan/ Pruns, Matthias* Vor ihrer staatlichen Anerkennung ist die rechtsfähige Stiftung ein Nichts! In: GmbHR 2016, S. 742 – 745.
- Schiffer, K. Jan/ Schürmann, Christoph J.* Entstehen Pflichtteilsergänzungsansprüche bei der treuhänderischen Stiftung? (Teil 1, Teil 2 und Teil 3). In: StiftungsBrief 2016, S. 138 – 140, 178 – 180, 187 – 190.
- Schiffer, K. Jan/ Schürmann, Christoph J.* Compliance und Corporate Governance bei Stiftungen. Stiftungen professionell managen und Haftung vermeiden. In: Service Guide Stiftungen 2016, S. 30 – 32.

- Schiffers, Joachim* Besteuerung von Beteiligungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft. Aktuelle Bestandsaufnahme unter Berücksichtigung der KStR 2015. In: DStZ 2016, S. 371 – 382.
- Schiffers, Joachim* Besteuerung von Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft – Bestandsaufnahme auf Basis der aktuellen Rechtsprechung und der fehlenden Positionierung der Finanzverwaltung. In: DStZ 2016, S. 535 – 548.
- Schiffers, Joachim* Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 11.4.2016 zum Referentenentwurf eines CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU (sog. CSR-RL). In: GmbHR 2016, S. 475 – 478.
- Schlüter, Andreas/
Stolte, Stefan* Stiftungsrecht. Formen und Errichtung, Stiftungsaufsicht, Verwaltung, Besteuerung, Internationales Stiftungsrecht. 3. Auflage, München 2016.
- Schmidt, Karsten* BGB AT und Sachenrecht: Nichtrechtsfähiger Verein im Grundbuch. In: JuS 2016, S. 646 – 648.
- Schmidt, Thorsten Ingo* Finanzierungspflichten und Konnexitätsprinzip. Zur

Konnexitätsrelevanz der
Dynamisierungsklausel des § 19 KiBiz. 1.
Auflage, Baden-Baden 2016.

Schneider, Stefan

Betreutes Wohnen: Bereitstellung eines
Notrufsystems ist eine haushaltsnahe
Dienstleistung. Anm. zu BFH, Urt. v.
3.9.2015 – VI R 18/14. In: BFH/PR 2016,
S. 104 – 105.

Schöngart, Wolfgang

Umsatzsteuerbefreiung für
Bildungsleistungen an privaten Schulen. In:
UR 2016, S. 540 – 543.

Schöpflin, Martin

Die strukturelle Änderung der Stiftung. In:
Andrick, Bernd/Gantenbrink,
Matthias/Janitzki, Axel/ Muscheler,
Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.), Die
Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen,
10. Jahrgang 2016, S. 53 – 78.

*Schotenroehr, Harald/
Bergedick, Christoph*

Fallstricke bei Stiftungsk Kooperationen.
Welche rechtlichen und steuerrechtlichen
Aspekte müssen Stiftungen bei der
Zusammenarbeit beachten? (Teil 2). In:
StiftungsWelt 2/2016, S. 88 – 89.

Schrehardt, Alexander

Das Zweite Pflegestärkungsgesetz – Ein
sozialrechtlicher Paradigmenwechsel? In:
DStR 2016, S. 253 – 261.

Schulte, Franz

Ein Bund für die Ewigkeit? In: Die Stiftung
2016, S. 24 – 26.

- Schunk, Martin* Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO. Stand der Forschung. In: npoR 2016, S. 53 – 57.
- Schuska, Frederek* Vorsteuerabzug bei Erstellung einer Mehrzweckhalle durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Anm. zu FG Baden-Württemberg, Urt. v. 13.3.2015 – 9 K 2732/13. In: MwStR 2016, S. 213 – 219.
- Schwedhelm, Rolf* Die Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen in der Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung im Hinblick auf die Angemessenheit der Vergütungen von Fremdgeschäftsführern gemeinnütziger Kapitalgesellschaften. In: Blümke, Heinz-Dieter/Böke, Christian/Heißenberg, Sven/Kelm, Wolfgang/Knühmann, Elke/ Wolf, George Alexander (Hrsg.), Aktuelles Steuerrecht. Gestaltung der Gegenwart als Ausgangspunkt der Rechtsentwicklung – Festschrift für H.-Michael Korth zum 70. Geburtstag 2016, S. 181 – 197.
- Seeger, Andreas/ Milde, Friederike* Leistungsaustausch und Gewinnzuschläge bei NonProfit-Unternehmen nach dem AEAO 2016. In: DStR 2016, S. 2736 – 2741.
- Seikel, Gregor/* Mehr Geld für die Zweckverfolgung. In:

<i>Mikoleit, Knut</i>	Die Stiftung 2016, S. 28 – 29.
<i>Slapio, Ursula</i>	Vorsteuerabzug für Erstellung eines kostenfrei von der Öffentlichkeit nutzbaren Freizeitweges. Anm. zu EuGH, Urt. v. 22.10.2005 – C-126/14. In: MwStR 2016, S. 67 – 70.
<i>Söffing, Andreas/ Henrich, Pauline</i>	Die gemeinnützige Stiftung als Unternehmensnachfolger. In: BB 2016, S. 1943 – 1951.
<i>Staats, Verena</i>	Die Haftung von Stiftungsvorständen. Was im Zivilund Steuerrecht zu beachten ist. In: Service Guide Stiftungen 2016, S. 60 – 62.
<i>Sterzinger, Christian</i>	Dauervermietung einer Sportanlage an Sportverein – Umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Verein und Vermieter-GmbH. Anm. zu FG Düsseldorf, Urt. v. 8.7.2016 – 1 K 1397/13 U. In: MwStR 2016, S. 918 – 923.
<i>Sterzinger, Christian</i>	Landesärztekammer im Bereich „externe Qualitätssicherung Krankenhaus“ nicht unternehmerisch tätig. Anm. zu BFH, Urt. v. 10.2.2016 – XI R 26/13. In: MwStR 2016, S. 459 – 465.
<i>Sterzinger, Christian</i>	Errichtung einer kommunalen GmbH zwecks Vermietung einer Sporthalle kein Gestaltungsmissbrauch. Anm. zu FG Münster, Urt. v. 3.11.2015 – 15 K 1252/14.

In: MwStR 2016, S. 278 – 283.

Sterzinger, Christian

Schülertransport einer Gemeinde keine wirtschaftliche Tätigkeit. Anm. zu EuGH, Urt. v. 12.5.2016. In: UR 2016, S. 543 – 545.

*Stöber, Kurt/ Otto,
Dirk-Ulrich*

Handbuch zum Vereinsrecht. 11. Auflage, Köln 2016.

*Stötzer, Sandra/
Greiling, Dorothea*

Auswirkungen von Leistungsverträgen und Rechenschaftspflichten auf die Beziehungen von NPO und öffentlichen Mittelgebern. In: ZögU 2016, S. 367 – 384.

Strachwitz, Rupert Graf

Bürgerschaftliches Engagement in der Zukunft. In: Andrick, Bernd/Gantenbrink, Matthias/Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.), Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 10. Jahrgang 2016, S. 9 – 21.

Sylvan, Mathias

Do EU Rules on Public Procurement Apply to Tax- funded Welfare Services? In: Public Procurement Law Review 2016, S. 253 – 272.

*Theobald, Annette/
Klaßmann, Ralf*

Die Notwendigkeit der Weiterentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts. Dargestellt an den Beispielen der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in gemeinnützigen Unternehmensverbänden und der Steuersatzermäßigung bei umsatzsteuer-

pflichtigen Leistungen. In: npoR 2016, S. 201 – 205.

Thesing, Marcus

Tagungsbericht zum 10. Stiftungsrechtstag an der Ruhr-Universität Bochum. In: ZStV 2016, S. 159 – 160.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

BFH bestätigt stiftungsfreundliche Rechtsprechung zu Beteiligungen. In: StiftungsBrief 2016, S. 147 – 152.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Haftung der Stiftungsverantwortlichen: Auch Liquidationskosten müssen ersetzt werden. In: Stiftungs Brief 2016, S. 191 – 193.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Das Stiftungsregister kommt – früher als geplant. In: StiftungsBrief 2016, S. 107 – 112.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Showdown bei ALDI-Nord: Wenn Beschlussmängel böse Folgen haben. In: StiftungsBrief 2016, S. 126 – 133.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Freimaurerei und die Förderung der Allgemeinheit: Wirklich ein Widerspruch? Anm. zu FG Düsseldorf, Urt. v. 23.6.2015. In: ZStV 2016, S. 94 – 99.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Kopf in den Sand stecken ist keine Option: Wenn der Stiftungsvorstand nichts tut, haftet er. In: StiftungsBrief 2016, S. 163 – 166.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Treuhandstiftung „auf ewig“? In:
StiftungsBrief 2016, S. 63 – 68.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

„L'état, c'est moi“: aber bitte nicht bei
Stiftungen. In: StiftungsBrief 2016, S. 83 –
89.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Keine Steuerbefreiung für gemeinnützige
Stiftungen in sogenannten „Drittstaaten“.
In: StiftungsBrief 2016, S. 12 – 17.

*Theuffel-Werhahn,
Berthold*

Herausforderung Niedrigzinsen: Ergebnisse
der PwC- Stiftungsumfrage 2016. In:
StiftungsBrief 2016, S. 30 – 36.

Tiedemann, Paul

The Ambivalence of Current Refugee Law
Between Solidarity with „Friends“ and
Solidarity with „Human Beings“. In:
Journal of Human Rights and Social Work
2016, S. 175 – 183.

Totsche, Sven

Zur ehrenamtlichen Tätigkeit des
Vorstandes eines Sparkassenverbandes.
Anm. zu BFH, Urt. v. 17.12.2015. In:
MwStR 2016, S. 385 – 387.

Uhl, Matthias

Anwendung der Grundsätze des
Internationalen Gesellschaftsrechts auf
Stiftungskollisionsrecht. Anm. zu BGH,
Urt. v. 8.9.2016 – III ZR 7/15. In: EWiR
2016, S. 753 – 754.

- Ulrich, Herbert* Keine Anerkennung als soziale Einrichtung durch vertragliche Auslagerung von Leistungen eines Hoheitsträgers oder durch vertragliche Kostenübernahme. Anm. zu BFH, Urt. v. 18.2.2016. In: MwStR 2016, S. 585 – 589.
- Vielwerth, Alexander* Exklusive Schiedsgerichtsbarkeit im Profisport zulässig – Der Fall Claudia Pechstein. Anm. zu BGH, Urt. v. 7.6.2016 – KZR 6/15. In: ZStV 2016, S. 207 – 208.
- Voll, Otto/ Voll, Josef/ Störle, Johann* Bayerisches Stiftungsgesetz. 6. Auflage, Stuttgart 2016.
- Wäger, Christoph* Steuerfreie Leistungen eines Erziehungsbeistands. Anm. zu BFH, Urt. v. 22.6.2016 – V R 46/15. In: BFH/PR 2016, S. 346 – 347.
- Wäger, Christoph* Umsatzsteuerfreie Betreuungsleistungen. Anm. zu BFH, Urt. v. 6.4.2016. In: BFH/PR 2016, S. 247 – 248.
- Wäger, Christoph* Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemeinnütziger Körperschaften aus gewerblich geprägten Personengesellschaften. Anm. zu BFH, Urt. v. 18.2.2016. In: BFH/PR 2016, S. 251 – 252.
- Wäger, Christoph* Zur ehrenamtlichen Tätigkeit des Vorstandes eines Sparkassenverbandes.

Anm. zu BFH, Urt. v. 17.12.2015 – V R
45/14. In: BFH/PR 2016, S. 191 – 192.

Wäger, Christoph

Umsatzsteuerfreie Pflegeleistungen. Praxis-
Hinweise zu BFH, Urt. v. 18.8.2015 – V R
13/14. In: BFH/PR 2016, S. 14 – 15.

Wäger, Christoph

Keine Organschaft mit Nichtuntemehmer.
Anm. zu BFH, Urt. v. 2.12.2015 – V R
67/14. In: BFH/PR 2016, S. 114 – 115.

Wäger, Christoph

Umsatzsteuersatz bei
Personenbeförderungsleistungen im
öffentlichen Nahverkehr durch Taxen.
Anm. zu BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R
4/15. In: BFH/PR 2016, S. 117.

Wagner, Jürgen

Die Entwicklungen im Vereinsrecht. In:
NZG 2016, S. 1046 – 1055.

*Waldner, Wolfram/
Sauter, Eugen/
Schweyer, Gerhard/
Wörle-Himmel, Christof*

Der eingetragene Verein.
Gemeinverständliche Erläuterung des
Vereinsrechts unter Berücksichtigung
neuester Rechtsprechung mit Formularteil.
20. Auflage, München 2016.

*Walzel, Daisy/ Lux,
Philip*

Dich wollen wir nicht! – Kartellrechtliche
Gestaltungsspielräume und Grenzen bei der
Ablehnung von Anträgen auf
Verbandsmitgliedschaft. In: Verbändereport
2016, S. 80 – 83.

- Walzel, Daisy/ Lux, Philip* Der europäische Bürgerbeauftragte – Helfer in der Not. In: VerbändeReport 7/2016, S. 52 – 55.
- Weber, Martin* Nichtunternehmerisches Handeln der Kirchen im Lichte des § 2b UStG. In: MwStR 2016, S. 818 – 830.
- Wedelstädt, Alexander von* Die Änderungen des AEAO durch das BMF-Schreiben vom 26.01.2016. In: DB 2016 2016, S. 736 – 739.
- Wedemann, Frauke* Gemeinnützige Personengesellschaften? In: NZG 2016, S. 645 – 650.
- Weidmann, Christina/ Kohlhepp, Ralf* Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht 2015/2016. Entscheidungen der Finanzgerichte und des BFH. In: DStR 2016, S. 2673 – 2683.
- Weisheit, Martina* Wenn die Kunst im Kabinett hängt: „Kunst für alle“ als Postulat selbstloser Kunstförderung? In: StiftungsBrief 2016, S. 42 – 47.
- Weiß, Harald* Rechtskraftdurchbrechung bei (mutmaßlichem) Verstoß eines Vertrags gegen EU-Beihilferecht. Anm. zu EuGH, Urt. v. 11.11.2015 – C-505/14 (Klausner Holz Niedersachsen/Land Nordrhein-Westfalen). In: EuZW 2016, S. 57 – 61.
- Weitemeyer, Birgit/* Problemstellungen gemeinnütziger

- Bornemann, Elias* Tätigkeit mit Auslandsbezug. In: FR 2016, S. 437 – 448.
- Weitemeyer, Birgit/
Kamp, Florian* Zulässigkeit politischer Betätigungen durch gemeinnützige Organisationen. In: DStR 2016, S. 2623 – 2628.
- Weitemeyer, Birgit/
Klene, Victor* Notwendige Weiterentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts. In: DStR 2016, S. 937 – 945.
- Werner, Almuth* Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge. Das BMF-Schreiben IV C 4 - S 2223/07/0015 :015 vom 22. September 2015 aus stiftungsrechtlicher Perspektive. In: ZStV 2016, S. 31 – 34.
- Werner, Olaf* Durch Aufnahme von Tieren des Erblassers bedingte Erbeinsetzung einer Privatstiftung. Anm. zu AG Lüdinghausen, Beschl. v. 19.8.2015 – 27 VI 230/14. In: ZStV 2016, S. 177 – 180.
- Werner, Rüdiger* Auskunftsansprüche des Pflichtteilsberechtigten und des Erben über von liechtensteinischen Stiftungen gehaltenes Nachlassvermögen. In: ZErB 2016, S. 92 – 97.
- Wickert, Ralf* Neverending Story - Der Anspruch auf Herausgabe einer Mitgliederliste. In: Verbändereport 2016, S. 42 – 45.

- | | |
|---|---|
| <i>Wiesch, Thomas</i> | Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand. Köln 2016. |
| <i>Winheller, Stefan/
Geibel, Stefan/
Jachmann-Michel,
Monika (Hrsg.)</i> | Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht. AO - KStG - GewStG- EstG – UmwStG - ErbStG - GrStG - GrEStG - UStG - MwStSystRL. Baden-Baden 2016. |
| <i>Winheller, Stefan/
Dzionsko, Bartosz</i> | Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) – Ein Überblick. In: ZStV 2016, S. 108 – 111. |
| <i>Winkler, Angelo</i> | Wie will sich die Stiftungsaufsicht in der Zukunft ändern? In: Andrick, Bernd/Gantenbrink, Matthias/ Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.), Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 10. Jahrgang 2016, S. 79 – 126. |
| <i>Wörle-Himmel, Christof</i> | Vereine gründen und erfolgreich führen. Satzung, Versammlung, Haftung, Gemeinnützigkeit. 13. Auflage, München 2016. |
| <i>Wrede, Kathrin</i> | Aktuelle Verfügungen und Urteile. In: StiftungsWelt 4/2016 2016, S. 76 – 77. |

* Da der Begriff „Non-Profit-Recht“ in der deutschen Rechtswissenschaft nicht eindeutig belegt ist, erhebt die Bibliographie keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie hat ihren Schwerpunkt im deutschen Stiftungs-, Vereins-, Genossenschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht. Ausgewählte Werke aus benachbarten Disziplinen werden ebenfalls aufgenommen. Werke mehrerer Herausgeber werden unter dem Namen des in dem Werk erstgenannten Herausgebers unter gemeinsamer Nennung mit den

übrigen Herausgebern aufgeführt.

Autorenverzeichnis

Professor Dr. *Frank Adloff* Universität Hamburg
Fachgebiet Soziologie (im Fachbereich
Sozialökonomie)
Welckerstraße 8
20354 Hamburg

Professor Dr. *Jörn Block* Universität Trier
Professur für Unternehmensführung
Universitätsring 15a
54296 Trier

Harald Bott Cranachstraße 14
63755 Alzenau

Cees de Groot Universität Leiden
Kamerlingh Onnes Building
Steenschuur 25
2311 ES Leiden
Niederlande

Professor Dr. *Florian Haase*,
M.I.Tax Rödl &
Partner Kehr wieder 9
20457 Hamburg

Dr. *Caroline Heber* Max-Planck-Institut für Steuerrecht und
Öffentliche
Finanzen
Marstallplatz 1
80539 München

Philipp Heller Bucerius Law School
Institut für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-

Organisationen
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Florian K. Hosseini

Universität Trier
Professur für Unternehmensführung
Universitätsring 15a
54296 Trier

Dr. *Nils Krause*, LL.M.
(Durham)

DLA Piper UK LLP
Jungfernstieg 7
20354 Hamburg

Dr. *Benjamin Momberger*

Flick Gocke Schaumburg
Friedrich-Ebert-Allee 13
53113 Bonn

Dr. *Dirk Schauer*

CMS Hasche Sigle
Schöttlestraße 8
70597 Stuttgart

Martijn van Steensel

Loyens & Loeff N.V.
Blaak 31
3011 GA Rotterdam
Niederlande

Dr. *Matthias Uhl*

Schick und Schaudt Rechtsanwälte
Alexanderstraße 5
70184 Stuttgart

Professor Dr. *Niek Zaman*

Universität Leiden
Kamerlingh Onnes Building
Steenschuur 25
2311 ES Leiden
Niederlande

Non Profit Law Yearbook

Das Non Profit Law Yearbook bietet in jährlicher Folge ein Diskussionsforum für aktuelle Fragen des Rechts der gemeinnützigen Organisationen. Neben grundsätzlichen Abhandlungen enthält es Rechtsprechungs- und Gesetzgebungsübersichten, Länderberichte sowie eine Bibliographie des jeweiligen Jahres. Alle Abhandlungen sind mit Zusammenfassungen in englischer Sprache versehen.

Non Profit Law Yearbook 2001-2009

Die Jahrgänge 2001-2009 des Non Profit Law Yearbooks können im Volltext auf der Homepage des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen abgerufen werden (<http://www.law-school.de/deutsch/lehre-forschung/wiss-institute-zentren/institut-fuer-stiftungsrecht/publikationen-projekte/publikationen/#c12612>).

Non Profit Law Yearbook 2010/2011

Herausgegeben von Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Schriftleitung: Christine Franzius, Manuela Puchalla, Julia Theele
ISBN 978-3-86381-002-3
2011.

Non Profit Law Yearbook 2011/2012

Herausgegeben von Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Schriftleitung: Clara Lienicke, Peter Stark, Julia Theele
ISBN 978-3-86381-016-0
2012.

Non Profit Law Yearbook 2012/2013

Herausgegeben von Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Schriftleitung: Emily Plate-Godeffroy, Julia Theele

2013.

ISBN 978-3-86381-028-3

Non Profit Law Yearbook 2013/2014

Herausgegeben von Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Schriftleitung: Emily Plate-Godeffroy, Julia Theeß
2014. ISBN 978-3-86381-050-4

Non Profit Law Yearbook 2014/2015

Herausgegeben von Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Schriftleitung: Emily Plate-Godeffroy, Julia Theeß
2015. ISBN 978-3-86381-073-3

Non Profit Law Yearbook 2015/2016

Herausgegeben von Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Schriftleitung: Emily Plate-Godeffroy, Julia Theeß
2016. ISBN 978-3-86381-087-0

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

Band I

Band I/1: Stiftungsrecht in Europa

Stiftungsrecht und Stiftungsrechtsreform in Deutschland, den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, der Schweiz, Liechtenstein und den USA Herausgegeben von Klaus-J. Hopt/Dieter Reuter
2001. ISBN: 978-3-452-24942-5

Band I/2: Hochschulstandort Deutschland

Rechtlicher Rahmen – Politische Herausforderungen

Beiträge zum gleichnamigen Symposium am 6. und 7. September 2002

Herausgegeben von Jörn Axel Kämmerer/Peter Rawert. ISBN: 978-3-8329-6107-7
2003.

Band I/3: Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor

Beiträge zur gleichnamigen Tagung am 5. und 6. September 2003
Herausgegeben von W. Rainer Walz. ISBN: 978-3-8329-6108-4
2004.

Band I/4: Stiftungsrecht im 20. Jahrhundert – Auswahlbibliographie

Von Peter Rawert/Sabine Schlosshan. ISBN: 978-3-452-25705-5
2004.

**Band I/5: Religiöse Stiftungen in Deutschland – Beiträge und
Diskussionen des Workshops in der Bucerius Law School am 9. Juni
2006**

Herausgegeben von W. Rainer Walz. ISBN: 978-3-8329-6109-1
2006.

**Band I/6: Zwischen Markt und Staat – Gedächtnisschrift für W.
Rainer Walz**

Herausgegeben von Helmut Kohl/Friedrich Kübler/Claus Ott/Karsten
Schmidt. ISBN: 978-3-452-26740-5
2008.

Band II

**Band II/1: Ausstieg aus dem Dritten Sektor – Juristische Probleme bei
Beendigung der Gemeinnützigkeit**

Von Hardy Fischer. ISBN: 978-3-8329-6110-7
2005.

**Band II/2: Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung
der Destinatäre**

Von Niels Thymm.
2006.

ISBN: 978-3-8329-6111-4

Band II/3: Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht

Von Rainer Hüttemann und Wolfgang Schön.
2007.

ISBN: 978-3-8329-6112-1

Band II/4: Stifterwille und Zweckänderung

Von Annette Happ.
2007.

ISBN: 978-3-8329-6113-8

Band II/5: Moderne Stiftungsformen

Von Janne Barrelet.
2008.

ISBN: 978-3-8329-6114-5

Band II/6: Die selbständige Stiftung im Internationalen Privatrecht

Von Christine Geisler.
2008.

ISBN: 978-3-8329-6115-2

Band II/7: Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht

Von Johannes Hushahn.
2009.

ISBN: 978-3-8329-6116-9

Band II/8: Vorstandshaftung in der Stiftung

Von Anna Katharina Gollan.
2009.

ISBN: 978-3-8329-6117-6

Band II/9: Atypische Organisationsstrukturen bei Fondazione, Stiftung und Fondation

Von Julia Runte.
2012.

ISBN: 978-3-86381-019-1

Band II/10: Korporative Strukturen bei der Stiftung Bürgerlichen Rechts

Von Jens Wiesner.
2012.

ISBN: 978-3-86381-015-3

Band II/11: Die Entlastung im Stiftungsrecht

Von Wolfgang Rösing.
2013.

ISBN: 978-3-86381-024-5

Band II/12: Publizität im Stiftungsrecht

Von Benedikt Vogt.
2013.

ISBN: 978-3-86381-029-0

Band II/13: Fehlerhafte Beschlüsse in der Stiftung bürgerlichen Rechts

Von Jasper Stallmann.
2014.

ISBN: 978-3-86381-036-8

Band II/14: Die gemeinnützige Aktiengesellschaft

Von Iris Janina Weber.
2014.

ISBN: 978-3-86381-037-5

Band II/15: Die österreichische Privatstiftung und die deutsche Familienstiftung als Instrumente der Nachfolgegestaltung

Von Florian Oppel.
2014.

ISBN: 978-3-86381-038-2

Band II/16: Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO

Von Martin Schunk.
2014.

ISBN: 978-3-86381-039-9

Band II/17: Die Zustiftung

Von Thomas Flues.
2015.

ISBN: 978-3-86381-066-5

Band II/18: Social Entrepreneurship

Von Benjamin Momberger.
2015.

ISBN: 978-3-86381-061-0